This is a digital copy of a book that was preserved for generations on library shelves before it was carefully scanned by Google as part of a project to make the world's books discoverable online.

It has survived long enough for the copyright to expire and the book to enter the public domain. A public domain book is one that was never subject to copyright or whose legal copyright term has expired. Whether a book is in the public domain may vary country to country. Public domain books are our gateways to the past, representing a wealth of history, culture and knowledge that's often difficult to discover.

Marks, notations and other marginalia present in the original volume will appear in this file - a reminder of this book's long journey from the publisher to a library and finally to you.

Usage guidelines

Google is proud to partner with libraries to digitize public domain materials and make them widely accessible. Public domain books belong to the public and we are merely their custodians. Nevertheless, this work is expensive, so in order to keep providing this resource, we have taken steps to prevent abuse by commercial parties, including placing technical restrictions on automated querying.

We also ask that you:

+ *Make non-commercial use of the files* We designed Google Book Search for use by individuals, and we request that you use these files for personal, non-commercial purposes.

+ *Refrain from automated querying* Do not send automated queries of any sort to Google's system: If you are conducting research on machine translation, optical character recognition or other areas where access to a large amount of text is helpful, please contact us. We encourage the use of public domain materials for these purposes and may be able to help.

+ *Maintain attribution* The Google "watermark" you see on each file is essential for informing people about this project and helping them find additional materials through Google Book Search. Please do not remove it.

+ *Keep it legal* Whatever your use, remember that you are responsible for ensuring that what you are doing is legal. Do not assume that just because we believe a book is in the public domain for users in the United States, that the work is also in the public domain for users in other countries. Whether a book is still in copyright varies from country to country, and we can't offer guidance on whether any specific use of any specific book is allowed. Please do not assume that a book's appearance in Google Book Search means it can be used in any manner anywhere in the world. Copyright infringement liability can be quite severe.

About Google Book Search

Google's mission is to organize the world's information and to make it universally accessible and useful. Google Book Search helps readers discover the world's books while helping authors and publishers reach new audiences. You can search through the full text of this book on the web at `http://books.google.com/`

$B 38 688

Digitized by Google

LIBRARY
OF THE
UNIVERSITY OF CALIFORNIA.

Class

Digitized by Google

Digitized by Google

Digitized by Google

W. COLLIN
königl. Hofbuchbinder
BERLIN

Die

Bücherrevisoren-Praxis

in Deutschland und England

Propagandistisches Handbuch der Bücherrevision

von

Ernst Römer,

öffentlich angestelltem und beeidigtem Bücherrevisor in Berlin,
korrespondierendem Mitglied des Nederlandsch Instituut van Accountants

Erste und zweite Auflage

Motto: „Hätte ich mehr Entschlossenheit, bei einem allgemeinen Widersetzen mehr Festigkeit gehabt, so hätte ich Ihnen manchen Verlust und mir manche Sorge, Verdruss und wohl auch Schiefheit ersparen können". — So bekannte Goethe seinem Fürsten, als in seiner Abwesenheit eine bessere Kassenrevision eingeführt worden war.

Dr. Wilhelm Bode („Goethes bester Rat".)

LIBRARY OF THE UNIVERSITY OF CALIFORNIA

Berlin
E. E. Römer's Verlag
1905

Digitized by Google

HF 5667
.R7

Alle Rechte vorbehalten.

Digitized by Google

Vorrede.

Das vorliegende Buch ist nicht nach den Regeln strenger Methodik geschrieben, und es erhebt auch durchaus nicht den Anspruch, ein „wissenschaftliches" Werk zu sein. Das Buch will ausschliesslich praktischen Zwecken dienen: Es will dazu verhelfen, dass der deutsche Kaufmanns- wie auch der deutsche Revisorenstand über das Rechnungs- und Revisionswesen freier und grösser denken lerne, als es im allgemeinen zurzeit geschieht; und es will ferner zu bezüglichen Organisationen anregen. An methodisch-wissenschaftlichen Untersuchungen über das Buchhaltungs- und Rechnungswesen fehlt es uns in Deutschland nicht; ja wir haben ihrer wohl mehr und bessere als irgend ein anderes Land. Woran es uns aber fehlt, dass sind Schriften, die der deutschen Rechnungswissenschaft befruchtende Kanäle bauen.

Vielleicht wird man hier und da den Vortrag zu lebendig und den Ton zu freimütig finden. Ich bin aber der Meinung, dass jedes werbende Buch eine Seele, d. h. ein Persönliches haben soll, und ich will offen bekennen, dass ich von keinem Gebiet des organischen und unorganischen Lebens weiss, das mir als trocken oder leblos erschiene. So lebt mir denn auch das Zahlen- und Rechnungswesen; ich erblicke in ihm nur ein Darstellungsmittel für bestimmte Lebensformen, und hinter jeder Zahl stehen mir menschliche Strebungen und Errungenschaften — stehen mir Interessen, die das menschliche Privat- und Gemeinwohl betreffen.

Daraus aber wird man hoffentlich erkennen, dass ich mit dem Buch höheren als rein persönlichen — dass ich damit den Interessen des Gemeinwohls zu dienen wünsche. Und weil dies der Fall, glaube ich auch freimütig sein und kritisieren zu dürfen; denn Kritik ist Prüfung, und Prüfung führt zur Wahrheit hin. Sollte

Digitized by Google

man mich da und dort des Irrtums oder der Verkennung von Tatsachen überführen, so werde ich das weder schmerzhaft noch betrübsam finden; denn besser ist irren, als nie die Wahrheit suchen.

Bei der Zusammenstellung des Buches ist die folgende Literatur benutzt:

George Lisle, C. A., F. C. A., Encyclopedia of Accounting London 1904.

Lawrence R. Dicksee, F. C. A., Auditing, London 1902.

Lawrence R. Dicksee, F. C. A., The Students Guide to Accountancy, London 1897.

Beresford Worthington, Professional Accountants, London 1895.

Jahrbuch der „Society of Accountants and Auditors" in London.

Jahrbuch des Instituts der Chartered Accountants in London.

Dr. Hermann Staub, Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 6. und 7. Auflage, Berlin 1900.

Parisius und Krüger, Das Reichsgesetz betr. die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Leipzig 1896.

E. Constantini, Das Kassen- und Rechnungswesen, Leipzig 1903.

Gottfr. Kramer, Die Verwaltung der städtischen Kassen und die Vornahme von Kassen- und anderen Revisionen, Berlin 1901.

Dr. Riesenfeld, Die Anstellung von Handels- und Schifffahrts-Sachverständigen, Berlin 1901.

Dr. Heinrich Sattler, Die Revision bei Gründung von Aktiengesellschaften, Berlin 1903.

Bruno Buchwald, Die Technik des Bankbetriebes, Berlin 1904.

B. Fuisting, Die Einkommenbesteuerung der Zukunft, Berlin 1903.

Das Verzeichnis der von amtlichen Handelsvertretungen beeid.- und öffentl. angest. Bücherrevisoren, zusammengestellt von der Handelskammer zu Magdeburg.

Dr. Franz Klein, Die neueren Entwickelungen in Verfassung und Recht der Aktiengesellschaft, Wien 1904.

Dr. Karl Wertheim, Wörterbuch des englischen Rechts, Berlin 1899.

Digitized by Google

Dr. A. Schultze, Treuhänder im geltenden Recht, Jena 1901.

Dr. jur. Gust. Schirrmeister, Die englische Aktiennovelle, Berlin 1901.

Robert Stern, Buchhaltungslexikon, Wien u. Leipzig 1904.

Dr. Riesser, Zur Aufsichtsratsfrage, Berlin 1903.

Berlin, im Januar 1905.

Der Verfasser.

Digitized by Google

Inhaltsverzeichnis

		Seite
I.	Einleitung	
	A. Allgemeine Betrachtungen über die derzeitige Lage des deutschen Bücherrevisionswesens	1
	B. Ausblicke aufs Ausland	1
II.	Der Genossenschaftsrevisor	7
	A. Die verschiedenen Arten von Genossenschaften	25
	B. Die gesetzliche Betriebskontrolle der Genossenschaften durch	25
	a) den Revisor,	25
	b) den Aufsichtsrat	28
	C. Rechtliches und Tatsächliches über die Stellung des Genossenschaftsrevisors	28
III.	Der Gründungs- und Gelegenheitsrevisor des Aktienrechts	32
	A. Die Rechtsstellung des Aktiengesellschafts-Revisors im Allgemeinen	32
	B. Die Rechtsstellung des Gründungsrevisors	35
	C. Die Rechtsstellung des Gelegenheitsrevisors	37
	D. Die Rechtsstellung und Wirksamkeit der aus Aktionären zusammengesetzten „Revisionskommission“	40
	E. Sog. Normativbestimmungen der Handelskammern und Ausbau der Berufsrevision	41
IV.	Der Gemeinderevisor	43
	A. Allgemeines	43
	B. Leitsätze fürs kommunale Rechnungs- und Revisionswesen	46
	C. Die städtischen Revisionseinrichtungen in Frankfurt a. M.	52
V.	Der Bankrevisor	77
	A. Das Kontroll- und Revisionswesen bei den englischen Banken	77
	B. Die interne Kontrolle bei den deutschen Banken	84
VI.	Der deutsche Berufsrevisor	92
	A. Begriffsbestimmung	92
	B. Die vereidigten (und öffentlich angestellten) Revisoren	92
	C. Der Geschäftskreis des deutschen Berufsrevisors	119
VII.	Die deutsche Treuhandgesellschaft	126
	A. Geschäftskreis	126
	B. Allgemeines	129
VIII.	Das englische Revisionswesen in technischer, rechtlicher und tatsächlicher Beziehung	138
	A. Geschichtliche Entwickelung bis zur Gründung des Instituts der „Chartered Accountants“ (Privilegierte Bücherrevisoren)	138
	B. Der Freibrief (Charter) des Instituts der Chartered Accountants	155
	C. Die Statuten (Articles) des Instituts der Chartered Accountants	168

Digitized by Google

Seite

D. Die englische Revisionspraxis 193
a) Einleitung 193
b) Die David Chadwick'schen „Revisions-Instruktionen“ 195
c) Technische Handhabung der Ständigen Revision . 198
d) „Important Audits“ (Besonders wichtige Revisionen) 201
e) Revision bei Umwandlung eines Privatunternehmens in eine Aktiengesellschaft (Gründungsrevision) 202
f) Unterschied zwischen „Audit“ (Revision im engeren Sinne) und „Investigation“ (Untersuchung für bestimmte Sonderzwecke). 207
g) Die rechtliche Stellung des Revisors („Auditors“) bei den Eingetragenen Gesellschaften („Incorporated Companies“), einschliesslich der Aktiengesellschaften 208
1. Die allgemeinen Rechtsnormen der Aktiennovelle von 1900 208
2. Der Revisor (Auditor) im Lichte der Rechtsprechung 210
3. Aus den Verhandlungen einer juristischen Kommission des „House of Lords“ 223
4. Mr. Slocombe's Charakteristik der englischen „Amateur-Revisoren“ 227
5. Gesetzesmängel 229
6. Der Revisionsbericht und die Bescheinigung der Bilanz 230
7. Die gesetzlichen „Anforderungen“ des Revisors (Auditors) und das Verhältnis der Gesellschaftsstatuten (Articles) zum Gesetz 232
h) Die tatsächliche Stellung des Revisors (Auditors) bei Eingetragenen Gesellschaften 232
i) Die rechtliche und tatsächliche Stellung des Revisors („Auditors“) ausserhalb der Eingetragenen Gesellschaften 233
1. Der Revisor bei nicht eingetragenen Gesellschaften 233
2. Der Revisor bei offenen Handelsgesellschaften 236
3. Der Revisor im Dienst von Einzelfirmen 237
4. Der Revisor im Auftrag von Gläubigern . 238
5. Der Revisor für öffentliche Anstalten und Korporationen und der Official Auditor 239
k) Technische „Revisionsmaximen“ 239
l) Unerlässliche Eigenschaften des Berufsrevisors . . 254
m) Der Geschäftskreis des englischen Berufsrevisors im zusammenfassenden Ueberblick (Treuhänderfunktionen eingeschlossen) 256
n) Schlussbetrachtung 258
IX. Schlusswort (mit Organisations- und Reformvorschlägen 260

Digitized by Google

Digitized by Google

LIBRARY OF THE UNIVERSITY OF CALIFORNIA

I. Einleitung.

A. Allgemeine Betrachtungen über die derzeitige Lage des deutschen Bücherrevisionswesens.

Über die in der letzten deutschen Wirtschaftskrise zutage getretenen „Unstimmigkeiten" hat bekanntlich eine vom „Verein für Sozial-Politik" veranlasste Enquête grossen Stils stattgefunden, deren Ergebnisse in den Veröffentlichungen des gedachten Vereins niedergelegt und somit jedermann zugänglich sind. Fraglos hat diese Untersuchung grossen Nutzen gestiftet. Denn es sind durch sie nicht bloss vorhandene Schäden aufgedeckt, sondern auch Mittel zu ihrer Heilung nachgewiesen worden. So hat Geh. Hofrat Hecht in Mannheim im Herbst des Jahres 1903 u. a. ein Referat über die Missstände im Wesen der deutschen Aktiengesellschaft erstattet, in dem unter Anknüpfung an die bekannten Vorgänge in Kassel, Leipzig, Dresden usw. die Forderung erhoben ist, dass der Aufsichtsrat durch ein kontrollierendes Organ nach dem Muster des englischen „Auditors" (d. h. also durch einen fachmännisch gebildeten Revisor) wirksam zu ergänzen sei. Das betr. Referat ist nach Form und Inhalt so bedeutsam, dass ich mir's nicht versagen kann, wenigstens die folgende Stelle daraus wörtlich hier anzuführen; sie lautet wie folgt:

Nach einer Richtung sind die Verpflichtungen, die im Handelsgesetzbuch dem Aufsichtsrat zugewiesen sind, viel zu weitgehend. Die gesamte rechnerische Revisionstätigkeit ist aus dem Pflichtenkreis des Gesamt-Aufsichtsrats loszulösen. Es ist töricht, wenn die Gesetzgebung einem Gesellschaftsorgan Pflichten auferlegt, von denen sie bei einiger Orientierung wissen muss, dass sie von jenem nicht erfüllt werden können. Weder der Gesamt-Aufsichtsrat noch einzelne von ihm zu bestimmende Mitglieder können die Bücher und Schriften einer Gesellschaft von einigem Umfang prüfen. Sie können wohl den Bestand an Wertpapieren und Waren untersuchen, aber nur durch Stichproben, und Stichproben sind nahezu gänzlich wertlos.

Digitized by Google

Ein Recht der Untersuchung aber ist illusorisch, wenn die Unmöglichkeit der Ausübung dieses Rechts zweifellos ist. Der Bestand der Gesellschaftskasse lässt sich periodisch prüfen, aber dieser Prüfung kann ein erheblicher Wert nicht beigemessen werden. Die Prüfung der Jahres-Rechnungen und Bilanzen ist für den Gesamt-Aufsichtsrat oder für einzelne von ihm zu bestimmende Mitglieder in der Regel unmöglich, und hier bedarf es deshalb einer tief eingreifenden organischen Neugestaltung. Schon der oberflächlichsten Laienbetrachtung muss es als auffallend erscheinen, dass bei einer Reihe notleidender Gesellschaften die der Katastrophe unmittelbar vorausgegangene Bilanz mit der Bescheinigung von Bücherrevisoren versehen gewesen ist, wonach die Bilanz mit den Büchern übereinstimmend befunden wurde. Den einzig richtigen Weg der Reform weist die englische Aktiennovelle vom 8. August 1900. In England hat man in dem „Institute of Chartered Accountants" eine musterhafte Institution der Bücherrevision. Wie ganz anders ist die Stellung eines solchen englischen Bücherrevisors als diejenige eines deutschen Bücherrevisors! Die ganze Institution steht in England ausserordentlich viel höher als bei uns. Sie bietet viel grössere Garantien gemäss der vorhandenen Spezialbildung, gemäss dem dahinterstehenden Garantiekapital, kraft der Anforderungen des Gesetzes und einer rigorosen Rechtsprechung usw."

Die hier erhobene Forderung wird aber noch von weiteren Kapazitäten auf dem Gebiet des Aktienwesens gestellt — so z. B. auch vom Geh. Justizrat Dr. Riesser (bis vor kurzem Direktor der Bank für Handel und Industrie in Berlin) in seiner ebenfalls bereits im Jahre 1903 herausgekommenen Schrift „Zur Aufsichtsratsfrage";[1]) nur will Riesser dem deutschen Auditor eine Gestalt gegeben sehn, die von der des englischen Auditors beträchtlich abweichen und deshalb auch nicht ohne weiteres zu acceptieren sein würde. Ich komme auf die Riesser'sche Schrift uud den von ihm vorgeschlagenen Auditor des näheren im Schlusswort zurück. —

Erstaunlich ist, dass man die gedachte Forderung bei uns so spät erhebt und dem ständigen, fachmännisch gebildeten Aktiengesellschaftsrevisor das deutsche Bürgerrecht nicht schon viel früher verliehen hat. Denn was Schiller (im „Wallenstein") von den Taten der Menschen

---

[1]) „Zur Aufsichtsratsfrage". Von Geh. Justizrat Dr. Riesser. Berlin, Otto Liebmann.

Digitized by Google

behauptet: dass sie notwendig seien wie des Baumes Frucht, das gilt nicht minder vom ständigen Aktiengesellschaftsrevisor im englischen Sinne. Freilich wird dieser zu uns nicht früher kommen dürfen, als bis man seine Aufgabe allseitig klar überdacht und scharf umrissen hat. Und dazu will denn nun auch das vorliegende Buch mithelfen. Es will zeigen, wie die betreffenden Dinge zur Zeit in Deutschland und England liegen, und will zu einer zeitgemässen Organisierung des deutschen Rechnungs- und Revisionswesens den Anstoss geben; denn „notwendig wie des Baumes Frucht" ist auch diese, und wenn sie durchgeführt ist, wird die deutsche Volkswirtschaft einen Wachtdienst im Grossen haben und Katastrophen, wie die in Kassel und Leipzig, werden sie denklich nie mehr erschüttern.

Heute krankt das kaufmännische Revisionswesen in Deutschland zunächst an einer oft starken Verkennung seines Zwecks und Wesens und an der in deutschen Kaufmannskreisen noch immer nicht ganz ausgerotteten Neigung, in erster Linie nicht gut, sondern billig bedient zu werden. Treffend bemerkt in dieser Beziehung einer meiner Fachkollegen [1]) in einer öffentlichen Mahnung an den deutschen Handelsstand das folgende: „Aber nur allzu oft tritt der merkwürdige Fall ein, dass man dem Revisor die Art der Revisionsausführung direkt vorschreiben will — nicht behufs Erzielung grösstmöglicher Sicherheit und Genauigkeit, sondern lediglich zwecks Honorarersparung. Der billige Mann ist meistens der beste und gar oft hört man die Zumutung: „Die Belege sind nicht notwendig. Das Vergleichen von einem ins andere Buch kann wegfallen, da ja die Rohbilanz stimmt usw." Wird aber dann ein Bilanzfehler oder eine Unterschlagung nicht entdeckt, so wird natürlich in erster Linie über den Bücherrevisor hergefallen und er womöglich für den entstandenen Schaden verantwortlich gemacht, (wie es vor nicht langer Zeit in Bayern geschehen ist, wo ein Bücherrevisor in einem Fall dieser Art sein ganzes Vermögen in Höhe von 50000 Mark verlor)." —

Es gibt aber noch weitere Übel: 1. Man will in Deutschland nicht — oder wollte wenigstens bis vor kurzem nicht —, dass das Bücherrevidieren ein Gewerbe werde; 2. Man wähnt oft, dass die Vornahme von Revisionen den Kredit schädige; 3. Es geht vielen gegen den

[1]) Gerichtlich vereidigter Bücherrevisor Heinrich Fellmeth in München.

Digitized by Google

Strich, sich „fremder Kontrolle auszusetzen“ und ihre internen und internsten Geschäftsverhältnisse der Kenntnis Dritter zu unterbreiten.

Was speziell Punkt 1 betrifft, so ist zu bemerken, dass er in ausgesprochenster Weise namentlich betreffs der Gründungs- und Gelegenheitsrevisionen des Aktienrechts gilt; man argumentiert in dieser Beziehung etwa wie folgt: „Gewerbsmässige Revisoren werden die Einrichtung der Gründungsrevision in die Bahn einer schablonenhaften Praxis drängen (was den Absichten des Gesetzgebers nicht entsprechen würde), während man von respektablen Geschäftstreibenden der betr. Branchen ein sachliches Eindringen in die Besonderheiten jedes Einzelfalls unter allen Umständen erwarten darf.“ (Älteste der Kaufmannschaft in Berlin). Und in Übereinstimmung hiermit verstieg sich Justizrat M. Levy in Berlin s. Zt. zu folgenden Klagen: „1. Gegen die Gewissenhaftigkeit dieser Personen (d. h. der Gründungsrevisoren, deren Namen häufig wiedergekehrt waren), die zum Teil sogar gerichtlich bestellte Sachverständige sind, kann selbstverständlich nicht das Geringste eingewendet werden. Die so oft wiederholte Übernahme der Revision lässt aber darauf schliessen, dass sich ein Kreis berufsmässiger Revisoren ausgebildet hat, die das Geschäft, wie es nicht anders erwartet werden kann, gegen Entgelt ausüben,[1]) und ihre Belohnung von keinem andern, als den Gründern selbst erhalten.“ 2. „Die vielfach begehrte Erweiterung der den Revisoren auferlegten Prüfungspflicht würde den Kreis derjenigen, die sich für dieses Geschäft hergeben, nur noch mehr verengen, sodass schliesslich nur noch gewerbsmässige, von den Gründern selbst abhängige Revisoren übrig bleiben.“ —

Dass Anschauungen, wie sie in vorstehenden Citaten zum Ausdruck kommen, für die heutigen Verhältnisse

---

[1]) Es ist äusserst bezeichnend für deutsche Verhältnisse, dass Dr. Sattler (der leider vor Jahren verstorbene Verfasser einer Schrift über die Revision bei Gründung von Aktiengesellschaften ganz ernsthaft darauf hinweisen zu müssen glaubte, dass die Übernahme der Revision (der Gründungsrevision) nicht Bürgerpflicht sei — weder kraft Reichsrechts noch kraft Landesrechts. — Die Gründung und der Betrieb von Aktien-Unternehmungen erfolgt doch bekanntlich nicht im öffentlichen (altruistischen), sondern durchweg im privaten (egoistischen) Interesse, und Aktiengesellschaften sind somit Gemeinschaften, die lediglich die Erzielung materieller Vorteile zum Gegenstand haben. Es wäre wundervoll, wenn die Arbeit für solche Interessen-Gemeinschaften lediglich Ehren- und Bürgerpflicht sein sollte.

Digitized by Google

nicht mehr passen, darf kaum bezweifelt werden. Denn Deutschlands wirtschaftliche Entwickelung ist in den letzten Jahrzehnten denn doch eine zu gewaltige gewesen, und sein Wirtschaftsbetrieb hat vielfach Formen angenommen, die man alles, nur nicht ängstlich-philiströs nennen kann; man darf vielmehr auf sie das Dichterwort anwenden: „Das Alte stürzt, es ändert sicht die Zeit, und neues Leben blüht aus den Ruinen."

Das gilt aber naturgemäss nicht nur vom Aktienbetrieb, sondern vom wirtschaftlichen Arbeitsgebiet überhaupt. Man hat jetzt in Deutschland überall gelernt, sich als Glied eines grossen Weltganzen zu fühlen und der früher oft allzu enge und ängstliche Kleinkrämergeist ist allgemach zum weltbedeutenden und weltüberspannenden Handelsgeist erstarkt, sodass man das schöne Goethe'sche Wort stolz als Wahrheit erkennt: „Ich wüsste nicht, wessen Geist ausgebreiteter wäre, ausgebreiteter sein müsste, als der Geist eines echten Handelsmanns."

Diesem Geist aber sind es nun auch die deutschen Kaufleute schuldig, dass sie mit freiem und grossem Sinn auch eine der Neuzeit entsprechende Neugestaltung des kaufmännischen Revisionswesens vornehmen oder vornehmen lassen. Erfreuliche Ansätze dazu sind bereits vorhanden, aber sie genügen noch nicht. Vor allem muss meiner Ueberzeugung nach die Anschauung schwinden, als genüge die blos äussere Hebung und Kennzeichnung einzelner Bücherrevisoren durch öffentliche Anstellung und Vereidigung von Seiten der Handelskammern. Ganz ohne alle Frage wohnt der zunächst den preussischen Handelskammern verliehenen Befugnis, solche Anstellungen und Vereidigungen vorzunehmen, eine hohe fortschrittliche Bedeutung inne. Allein es muss leider als Tatsache bezeichnet werden, dass auch selbst den vereidigten Bücherrevisoren noch bei weitem nicht allenthalben eine genügend klare und hohe Vorstellung von der wirtschaftlichen Bedeutung des Revisionswesens und von der Art der Revisionsausführung eignet. Und an diesem Punkt müssen denn nun m. E. die Hebel der Entwicklung vor allem angesetzt werden. Es muss nicht blos dem Geschäftstreibenden — es muss vor allem auch den Bücherrevisoren selbst gezeigt werden, welche Ziele zu erstreben, und wie ihre Aufgaben zu formulieren sind; genauer gesprochen: in welcher Weise das kaufmännische Rechnungs- und Revisionswesen auszugestalten und auf feste, gesunde Beine zu stellen ist. — Ganz ohne alle Frage hat man hierbei die englischen Verhältnisse als unmittelbares Vor-

Digitized by Google

bild zu benutzen, und nur deshalb habe ich ihrer im vorliegenden Buch besonders ausführlich gedacht. Wer aber die betreffende Darstellung liest, wird ganz von selbst zugeben müssen, dass eine besondere Fachausbildung für die deutschen Bücherrevisoren fortan nicht minder notwendig sein wird, wie bei den englischen Accountants und dass durch jene Massnahme wohl am meisten zur Schaffung gesunder Verhältnisse beigetragen werden wird. Freilich wird diese Fachausbildung nicht auf den Handelshochschulen geholt werden dürfen, sondern — wie im Schlusswort nochmals betont werden wird — in besonderen „Fachschulen für Bücherrevisoren". Denn wofür in England mit grosszügigem Ernst und ausdauernder Beharrlichkeit gekämpft wird, das muss auch ein Hauptziel der deutschen Berufsrevisoren sein — nämlich volle Unabhängigkeit nach allen Seiten hin. Selbstverständlich kann aber diese nur dann erreicht werden, wenn sich die deutschen Bücherrevisoren, gleich den englischen und amerikanischen Fachkollegen, auf völlig eigene Füsse stellen.

Preussische und ausserpreussische Handelskammern haben in ihren Vorschriften für die von ihnen angestellten Bücherrevisoren Bestimmungen mit aufgenommen, die für die Dauer von den angestellten Revisoren unmöglich acceptiert werden können, weil durch sie die im öffentlichen Interesse unbedingt notwendige Freiheit und Unabhängigkeit der öffentlich angestellten Revisoren in allzu empfindlicher Weise beeinträchtigt wird. In erster Linie habe ich hierbei die folgenden Bestimmungen im Sinn:

„Beschwerden über Bücherrevisoren sind an die Handelskammern zu richten; diese prüft sie und macht gegebenen Falls vom Recht des Widerrufs der Anstellung Gebrauch."

„Ueber Fälle, in denen Bücherrevisoren gegen die bestehenden Vorschriften verstossen, entscheidet die Handelskammer endgültig."

„Die Feststellung der Gebührensätze wird im Streitfall von der Handelskammer einem Schiedsgericht übertragen, unter denen sich (nur) ein Bücherrevisor befindet."

Solche Bestimmungen unterstellen den durch öffentliche Anstellung „privilegierten" Revisor ja quasi der Rechtsprechung seiner Auftraggeber und machen ihn auf diese Weise so gut wie rechtlos. Mindestens liegt in ihnen keinesfalls die Anerkennung der Tatsache, dass die Tätigkeit der Bücherrevisoren mit derjenigen der Richter eine grosse Ähnlichkeit hat. So unabhängig wie der

Digitized by Google

Richter muss auch der Bücherrevisor sein; er ist über die Parteien zu erheben, und einerseits nur den ordentlichen Gerichten, andererseits aber einem besonderen, aus Handelskammermitgliedern und Bücherrevisoren gebildeten Ehrengericht in der Weise zu unterstellen, dass das Ehrengericht weniger Handelskammermitglieder als Bücherrevisoren zählt. Mindestens aber sollten die Handelskammern den von ihnen angestellten Bücherrevisoren das Recht einräumen, sich in kontradiktorischer Verhandlung gegen die bei den Handelskammern gegen sie vorgebrachten Anschuldigungen zu verteidigen; denn ein rechter Richter hat nicht blos den Kläger, sondern auch den Beklagten zu hören.

B. Ausblicke aufs Ausland.

Damit man aber nicht glaube, dass ich für Deutschland zu hohe Anforderungen stelle, und dass man nur in England dem kaufmännischen Revisionswesen eine höhere Bedeutung als bei uns beimisst, will ich hier noch kurz über die einschlägigen Verhältnisse in einigen anderen Ländern berichten.

Die in den Abschnitten V und VIII dieses Buchs gegebene Darstellung der englischen Verhältnisse bezieht sich nicht auf ganz Grossbritannien, sondern nur auf England und Wales; es bestehen aber in Schottland und Irland, wie nicht minder in den englischen Kolonieen, ganz ähnliche Zustände und die in ihnen vorhandenen geringen Abweichungen sind lediglich formaler Natur. —

In den Vereinigten Staaten von Nordamerika hat die sprunghafte Entwicklung des gesamten Wirtschaftslebens auch eine mehr oder minder sprunghafte Organisation des kaufmännischen Verrechnungswesens gezeitigt, und insofern zeigen die Vereinigten Staaten und Deutschland eine gewisse Aehnlichkeit.

Es bestehen in Nordamerika zwei eingetragene Vereine von Berufsrevisoren (Public Accountants) und zwar „The American Assocation of Public Accountants“ (mit dem Gründungsjahr 1887) und „The National Society of Certified Public Accountants“ (mit dem Gründungsjahr 1897). Beide Vereine haben die Hebung des Bücherrevisorenberufs zum Zweck, und beide suchen diesen Zweck durch strenge Aufnahmebedingungen, sowie durch eifrige und tiefgründige Fortbildung zu erreichen. Für den Staat New York — und wohl auch noch für eine Reihe anderer Staaten — ist gesetzlich bestimmt, dass

Digitized by Google

jeder, der sich „Certified Public Accountant“ (privilegierter Berufsrevisor) nennen will, ein von den Rektoren irgend einer Universität ausgestelltes Certifikat über seine wissenschaftliche Befähigung für den Dienst als öffentlicher Buchführungssachverständiger besitzen muss; wer eine solche Bescheinigung nicht besitzt, darf sich nicht als „Certified“ („privilegiert“) bezeichnen. — Es bestehen in den Vereinigten Staaten aber auch private Fachschulen für Bücherrevisoren — so z. B. die „New York School of Accountants“, die unter der Aufsicht der Regierung steht. Diese Schule wurde auf Grund eines von der Regierung des Staates New York erteilten Freibriefs im Dezember 1892 zu dem Zweck errichtet, „um jungen Leuten Gelegenheit zur richtigen und praktischen Unterweisung in der wichtigen Wissenschaft des modernen Rechnungs- und Finanzwesens zu verschaffen; die Schüler sollen durch diesen Unterricht in den Stand gesetzt werden, „der Allgemeinheit in zuverlässiger Weise als Bücherrevisoren (Public Accountants), Geschäftsanwälte (Business Managers) und Sicherheitspersonen (Officers of trust) zu dienen.“ Von den Gründen, die zur Errichtung der Schule geführt haben, führe ich nur den folgenden an: „Das Gewerbe der Berufsrevisoren nimmt fortwährend an Bedeutung zu und zeigt Erscheinungen, die die Organisierung des Berufs in ähnlicher Weise wie bei den Rechtsanwälten, Ärzten, Ingenieuren und Architekten zur gebieterischen Notwendigkeit machen, sodass derjenige, der die Dienste eines Berufsrevisors zu benutzen in die Lage kommt, die volle Gewähr für sachgemässe, logisch richtige und dauernd wertvolle Erledigung der betreffenden Arbeit erhält.“

Der Unterricht an der „New York School of Accountants“ erstreckt sich auf folgende Fächer:

A) Buchführung.

1. Die Wissenschaft der Doppelbuchhaltung.
2. Die kaufmännische Buchführung bei Einzelgeschäften, offenen Handelsgesellschaften und Gesellschaften sonstiger Art, umfassend
   a) Büchereinrichtungen bei neugegründeten Firmen und
   b) Fortführung von Büchern für bestimmte Geschäftsperioden;
   c) der Bücherabschluss am Ende des Geschäftsjahres, oder bei Beendigung der Liquidation eines Unternehmens;

Digitized by Google

d) die Aufstellung von Bilanzen, kaufmännischen Abrechnungen, Gewinn- und Verlustrechnungen u. s. w.;

e) die Vornahme der gedachten Arbeiten bei den verschiedenen Geschäftsarten und Geschäftszweigen (Branchen), wobei Bank-, Versicherungs- und Transportanstalten aller Art (besonders aber Eisenbahnen, Dampfschiffahrts-Gesellschaften, Kanalgesellschaften, Elektrizitätsgesellschaften usw.) eingehend bearbeitet und durchgenommen werden.

3. Die Treuhänder Buchführung.

4. Die Staats- und Gemeinde-Buchführung.

B) Auditing (Revisionskunde).

5. Prüfung der Abrechnungen (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung) und zwar

a) behufs Feststellung oder Aufdeckung von Fälschungen, Unterschlagungen und Unregelmässigkeiten sonstiger Art;

b) zum Zweck der Ermittlung, ob die jeweils vorhandene Buchführungsmethode zur Erzielung einer grösseren Sicherheit gegen nachlässige Handhabung, Irrtum oder Defraudation etwa einer Abänderung bedarf;

6. Die Abfassung von Berichten und Aufstellungen über Bücherprüfungen und Bücheruntersuchungen („Audits“ und „Investigations“) im Zusammenhang mit anderen Dingen gleicher Natur.

7. Die Analysierung von Konten und die Aufmachung von Statistiken nebst entsprechenden Schlussfolgerungen für die Zwecke der Kalkulation und der etwaigen Aenderung des Geschäftsbetriebes.

8. Die während des Betriebsjahres erfolgende Sonderrevision (Investigation) behufs Feststellung der Gewinn- oder Einkommensverhältnisse.

9. Die Feststellung von Gesellschafter-Anteilen und die Schlichtung jeglicher im Rechnugswesen auftauchenden Verwicklungen und Streitigkeiten.

Digitized by Google

C. Gesetzeskunde.

10. Das Handels-, Gesellschafts-, Bank- und Treuhänderrecht nebst anderen gleichartigen Gegenständen.

Als Schüler wird nur zugelassen, wer im Besitz eines akademischen Diploms ist, d. h. wer das Schlussexamen an einer Universität oder Mittelschule des Staates New York bestanden hat, oder wer seine wissenschaftliche Reife durch anderweite entsprechende Examina beweist.

Das jährliche Schulgeld beträgt 400 Mk. Die Abgangsprüfung erfolgt nur auf schriftlichem Weg.

Noch umfassender und tiefgründiger als das Lehrprogramm der New York School of Accountants ist der Unterrichtsplan der im Jahre 1900 eröffneten „School of Commerce, Accounts and Finance" (Handelshochschule) in New York; dieser Unterrichtsplan lautet für das Studienjahr 1904/05 im Auszug wie folgt:

1. Praktischer Kursus. Dieser Kursus hat den allgemeinen Zweck, eine feste Grundlage für das Studium der Accountancy als Wissenschaft zu legen. Der Kursus kann allen besonderen Anforderungen angepasst werden. Dem Lernenden wird jede Gelegenheit gegeben, Lücken in seinen gegenwärtigen Kenntnissen auszufüllen und sie einem Studiengange anzupassen, der zu der Stellung eines Certified Public Accountant vorbereitet. Zu diesem Zweck wird den Arbeiten eine vollständige Reihe von Geschäftsvorfällen zugrunde gelegt, die in die Formulare und in die Bücher eingetragen werden. Zugleich mit dem Unterricht finden fortlaufende praktische Übungen in der Anwendung aufgestellter Regeln statt. Der Kursus zerfällt in die folgenden 4 Teile:

Teil I: Eine Fabrik. Eröffnung der Conti der Teilhaber; Bilanzen; Betriebs-, Handels-, Gewinn- und Verlust-Conto; Reserven; Abschreibungen; Zulassung neuer Teilhaber; Verkaufs- und Liquidationsconti.

Teil II: Ebenfalls eine Fabrik. Kosten- und Kapital-Konto; Rohbilanz und Buchung eines Defizits; gemeinschaftliche Rechnung; Abrechnung zwischen Partnern; Verkauf des Geschäftes an eine Gesellschaft.

Teil III: Buchungen, die einer Gesellschaft eigentümlich sind; Aktienkapital; Übertragung von Aktien; Dividenden; Verkauf des Geschäftes an einen Trust; Kundschaftskauf (nicht zu Buch stehende Werte).

Digitized by Google

Teil IV: Buchungen eines Verwalters und eines Testamentsvollstreckers. Buchführung im Kommissionsgeschäft, enthaltend Buchungen in zwei oder mehreren Geldsorten; Analyse eines Hauptbuches; Methoden der Wallstreet-Bankiers und Makler. (Erstes Jahr, erste Abteilung. 60 Stunden.) Professor Dennis und Mr. Bayer.

Ia. Höherer praktischer Kursus. Dieser Kursus ist hauptsächlich analytisch. Der Lernende wird soweit gefördert, dass er mit der Accountancy als Fertigkeit vollständig vertraut ist und die allgemeinen Regeln wissenschaftlich anwenden kann. Er analysiert Aufstellungen aller Art, in denen die Tatsachen der Geschäftslage nur teilweise gegeben sind. Bilanzen und deren Vorbereitung in einfacher und komplizierter Form. Analytische Darstellung der Produktionskosten in der Art, dass die schwachen und die starken Seiten eines Geschäftes erkennbar sind und gleichzeitig ersichtlich wird, wie die Gewinne erreicht werden, und wie durch eine übersichtliche Anordnung der Conti Verluste vermieden werden können. (Erstes Jahr, zweite Abteilung. 30 Stunden.) Prof. Dennis.

2. Verfahren des Accountant. Vollständige Darstellung moderner Kontormethoden und moderner Geschäftspraxis. Installation einer Buchführung. Theorie der Konti. Einteilung und Anpassung an die Bedürfnisse der Praxis. Gruppen-Ueberblicke über Konti, die auf einen Blick zeigen, auf welche Dividende ein Gläubiger zu rechnen hätte. Die Grundbücher: äussere Gestalt, Eintragungen, Stellung im System der Buchführung. Analyse der Konti von Händlern und Gesellschaften, von Testamentsvollstreckern und anderen Verwaltern fremden Gutes. Abschreibungen, Reserven, Aktiva und Passiva, Anlage- und Betriebskapital, verschiedene Formen der Bilanz und ihre Bedeutung. Kundschaftswert als Gegenstand der Buchung, Feuerversicherungs-Regulierungen, Systeme der Kostenbuchung; Buchung von Fehlbeträgen. Methoden des Bücherrevisors für Eröffnung und Abschluss von Konti in verschiedenen Branchen. Buchung von Verkäufen und Liquidationen; Bilanzen zahlungsfähiger Schuldner; Bilanzen zu Kreditzwecken; lebende und tote Konti. (Erstes Jahr. Beide Abteilungen. 60 Stunden.) Prof. Dennis.

3. Theorie und Praxis der Kostenbuchung. Ihr Charakter; Wert für den Kapitalisten, den Kaufmann und den Fabrikanten; Klassifikationen und Untereinteilungen; Bedeutung im Vergleich zu anderen Konti;

Digitized by Google

Verhältnis zu der Bilanz und zum Gewinn- und Verlust-Konto; Ursachen und Ursprung, Art der Durchführung und Resultate; Vorteile genauer Kostenberechnung; Methoden durch die sie erreicht wird; Beschreibung und Illustration der verschiedenen Methoden der Kostenbuchung; die frühere einfache Fabrikationsbuchführung verglichen mit dem modernen proof-by-balance-System.

Die grundlegenden Prinzipien der Kostenbuchung werden vollständig erörtert. Diese Klasse der Konti wird auf ihre Elemente zurückgeführt. Jeder Gegenstand wird unter doppeltem Gesichtspunkte besprochen: einmal einzeln mit Bezugnahme auf seine Herstellung, Registrierung des Bestandes und Umwandlung in das fertige Fabrikat; sodann alle gemeinsam mit Rücksicht auf ihre Beziehung zu einander und als integraler Bestandteil der hergestellten Güter.

Rohstoff als Grundelement aller Herstellungskosten wird in Rücksicht auf Ankauf, Registrierung der Lagerbestände und Verwendung im Fabrikationsprozess behandelt; Registrierung der Ankäufe; Fakturierung auf die verschiedenen Konti; Verteilung der Frachten; Lagerkonti; die verschiedenen Methoden, nach denen das Material vom Lagerbestand in den Fabrikationsprozess übergeführt wird; dauernde Inventarverzeichnisse; Requisitionen usw.

Arbeit in ihren verschiedenen Beziehungen zu den Kosten; ihre Schaffung und Bezahlung; Registrierung und Verteilung auf die verschiedenen Konti; Beschreibung und Erläuterung von Zeitbüchern; Karten und Berichten; Mittel zur Registrierung der Zeit; Lohnlisten; Bücher und Blätter; Verteilungsblätter und Vorsichtsmassregeln bei Lohnzahlung.

Fabrikationsausgaben oder Fabrikunkosten; die Teile aus denen sie sich zusammensetzen; wie sie entstehen; die Buchungen die dazu notwendig sind; Art wie sie hinzukommen; ihre Beziehung zu den Konti sospesi und Reservekonti und ihre schliessliche Verteilung auf die in der Fabrikation befindlichen Güter.

Der Lernende wird zuerst in der Theorie unterrichtet; jeder einzelne Schritt wird durch Beispiele klar gemacht und entsprechend dem Fortschreiten des Kursus wird die Theorie praktisch angewendet.

Systeme der Unkostenkonti für die wichtigsten Industrien: wie Textilfabriken, Giessereien, Maschinenfabriken, Fabriken von Erntemaschinen, Druckereien, Verlagsanstalten, Bergwerke usw. (Zweites Jahr. 30 Stunden). Prof. Vedder.

Digitized by Google

4. Accountancy in Banken und Treuhandgesellschaften (Trust Companies). Alle die Methoden der Buchführung, die sich hauptsächlich auf Banken beziehen, werden in diesem Kursus berücksichtigt. Allen Details der Bankbuchführung wird sorgfältige Aufmerksamkeit geschenkt, Erläuterung von Formularen. Praktisches systematisches Zusammenarbeiten.

Die Buchführung von Treuhandgesellschaften wird von jedem möglichen Standpunkt aus behandelt, da sie infolge der weiten Ausdehnung dieses Unterrichtsstoffes sehr kompliziert geworden ist. Klare Beispiele und Erläuterungen, wie die Treuhandgesellschaft als Testamentsvollstreckerin, als Bevollmächtigte, als Vermögensverwalterin und in Verbindung mit der Uebernahme von Emissionen tätig ist. Im Zusammenhang mit diesen Vorlesungen werden Formulare zur Ansicht und Diskussion vorgelegt. (Drittes Jahr. 30 Stunden.) Prof. Vedder.

5. „Philosophie der Buchführung". In diesem Kursus wird die Buchführung vom wissenschaftlichen Standpunkt aus behandelt. Beispiele werden häufig gebraucht, aber die Wissenschaft der Buchführung wird in philosophischem Lichte betrachtet, und gezeigt, welche Stelle ihr auf dem Gebiete der Nationalökonomie zukommt. Im Laufe des Kursus werden auch die verschiedenen Fertigkeiten, die von dieser Wissenschaft abhängen, erklärt und differenziert; Besprechung von Definitionen und Analysen des „Account" und eines „Accounting"; kritische Ansichten über den Zweck des Accounts bei verschiedenen Schriftstellern; Information; Schutz; Formen von Buchungen, ihre Bestandteile, die einzelnen Posten und der Abdruck des Resultates; Kombinationen der Konti durch ihre Ergebnisse; die fortwährende Ausgleichung der Konti; die Bilanz oder Buchung der Ergebnisse; Erläuterung und Besprechung der verschiedenen Formen und Phasen der Bilanz; das Hauptbuch; die Rohbilanz; Geschäftsvorfälle zur Erläuterung der häufigsten Arten und zur Anwendung der Buchführungsregeln; spezifische und ökonomische Buchungen; beide mit ihren Resultaten, die denselben Status zeigen; gemischte Konti und die Auflösung in ihre Bestandteile; Quellen des Hauptbuches, Mittel der Uebertragung in das Hauptbuch; Entwickelung des Journals; direkte Uebertragung und solche durch die Vermittlung von Kolumnen; annullierende oder ausgleichende Buchungen; Reserven; allgemeine Theorien des Debet und Kredit, wie die quantitative oder mathematische, und die verhältnismässige oder

LIBRARY OF THE UNIVERSITY OF CALIFORNIA
Digitized by Google

personalistische; Versöhnung einander widersprechender Theorien durch die Erweiterung der Fachausdrücke und die Benutzung verschiedener Betrachtungsweisen zur Begründung und Erläuterung. (Zweites Jahr. 30 Stunden.) Prof. Sprague.

6. Rechnungsabnahme und Bücherrevision (Auditing). Vom Studium der praktischen Buchführung geht der Lernende zur berufsmässigen Prüfung und Beaufsichtigung über. Der Kursus in Bücherrevision setzt überall die Kenntnis der Buchführung als Wissenschaft und als Fertigkeit voraus.

Prinzipien und Praxis der Bücherrevision des gelegentlichen oder „Amateur"-Revisors, des reisenden oder Hilfs-Revisors, und namentlich des selbständigen oder sachverständigen Revisors, der den Beruf des Certified Public Accountant ausübt. Die hauptsächlichsten Qualifikationen als Bücherrevisor werden in ihrer sittlichen und sozialen sowohl als intellektuellen und erzieherischen Bedeutung gewürdigt; von Anfang an wird Wert darauf gelegt, die Ausübung dieses hochwichtigen Berufes auf einer sicheren Grundlage des Charakters, der Gesichtsweite, der Fähigkeit und der beruflichen Kenntnisse und Geschicklichkeit aufzubauen.

Soweit die Buchführung durch die Natur von Eigentum und Eigentumsanteilen beeinflusst wird, gibt sie den Einsatzpunkt zu speziellen Studien über die Revision von Gesellschaften, für Partner, für die Buchungen eines einzelnen und ähnliches. Eine weitere Spezialisierung ergibt sich aus der unendlichen Verschiedenheit der modernen Geschäftsarten; mit Rücksicht auf sie ist eine erzieherisch wirkende Klassifikation eingeführt in Revisionen von Munizipal-, kaufmännischen, finanziellen, Fabrik-, Transport-, Ackerbau-, Bergwerks- und sonstigen Buchungen (namentlich auch in den sog. liberalen Berufen).

Der Berichterstattung des Revisors (Auditor) wird besondere Aufmerksamkeit gewidmet; ethische und sonstige Fragen in bezug auf die Bescheinigung, die der Revisor seinem Kunden je nach der Richtigkeit der Bücher zu geben oder zu verweigern hat. (Drittes Jahr. 30 Stunden.) Mr. Dean.

7. Prinzipien des Accounting. Dieser Kursus soll den Studierenden, der schon mit der Theorie und Praxis vertraut ist, befähigen, Methoden und Systeme der Buchführung für verschiedene Arten von Geschäften zu erfinden und anzupassen.

Digitized by Google

Der Kursus beschäftigt sich hauptsächlich mit der Verwaltung und Oekonomie eines Geschäftes; und von diesem Standpunkt, soweit er durch die Natur der Eigentumsverhältnisse und der verschiedenen Unternehmungsarten beeinflusst wird, wird die Schätzung ihres Inhalts besonders durchgenommen. Theorien der Registrierung von Werten im Geschäft, Betriebswerte und Anlagewerte, Klassifikation der Konti; Klassifikation der Bücher; Rohbilanzen; Permanente Bilanz; Erklärung von technischen Aufsätzen und Vorgängen; Aufstellung verschiedener Arten; Uebergang von einfacher zu doppelter Buchführung; Uebergang von einem Einzelinhaber auf ein Kompaniegeschäft und von einem Kompaniegeschäft auf eine Aktiengesellschaft. (Drittes Jahr. 30 Stunden) Professor Hardcastle.

8. Testamentsvollstrecker und Treuhänder. Dieser Kursus erklärt die Rechte und Pflichten von Treuhändern, Testamentsvollstreckern und Verwaltern, soweit sie zur Buchhaltung in Beziehung stehen, und verfolgt die Entwickelung der Methoden auf diesem wichtigen Gebiete von der Zeit der Römer bis zur Gegenwart. Die Pflichten, Rechte und sachgemässen Methoden der Buchführung für Treuhänder und Testamentsvollstrecker werden analysiert und in ihren Einzelheiten erklärt; die Vorlesungen werden durch zahlreiche praktische Beispiele erläutert.

Der Kursus berücksichtigt Fragen wie die folgenden: die Umstände, unter denen ein zeitweiliger Verwalter eingesetzt wird; Funktionen eines Nachlassrichters, Formular 37 des Nachlassgerichtes der Grafschaft New York; Wichtigkeit der Belegscheine für einen Testamentsvollstrecker; Fälle, in denen das Fehlen von Belegscheinen entschuldigt werden kann; die verschiedenen Arten der Verteilung des Nachlasses durch einen Testamentsvollstrecker; Zunahme und Abnahme des Nachlasses und seiner Schätzung; Feststellung von Schulden; Zahlungsbefehl; gleichmässige Verteilung auf Kapital und Einkommen im Anfangsstadium eines Nachlassvermögens und die Grenzen des Interesses eines Vermächtsnisnehmers; Unterschied zwischen der Buchführung eines Testamentsvollstreckers und eines Eigentümers; Konti eines Testamentsvollstreckers bei einfacher und bei doppelter Buchführung; die drei Zweige bei einfacher und doppelter Buchführung und die Bedeutung eines jeden Zweiges; ein strenggesetzlicher (legal) und ein billigkeitsrechtlicher (equitable) Nachlass; Unterschied zwischen einem Geschäftsführer

Digitized by Google

(Agent) und einem Treuhänder; was ein Treuhänder tun darf und was nicht; ein express trust unter dem Grundeigentumsgesetz des Jahres 1896; Substanz (corpus) und Einkommen werden unterschieden; Journaleinträge, die durch diese Unterscheidung entstehen; Beispiele aus Anlass sachgemässer Journaleinträge; Abzüge von Bruttoeinkommen; was nicht vom Einkommen abgezogen wird; Provision des Treuhänders. (Zweites Jahr. 30 Stunden.) Professor Hardcastle.

9. Kapitalanlagen. Besonderheiten der Accounts, die sich ausschliesslich auf Kapitalanlage oder vorübergehende Zinsgewinne, zum Unterschied von Handels-, Fabrikations-, Dienstleistungs- und Depositar-Accounts beziehen.

Die Sparbank (saving bank) in ihrer Organisation nach dem Gesetze des Staates New York als typisches Beispiel für eine Kapitalanlage-Anstalt. Bilanz einer Sparbank und ihre Beziehung zum Statut. Entwickelung der Buchführungssysteme im Anschluss an den Status, der sich in der Bilanz zeigt. Buchführung eines Hinterlegers. Buchführung bei Kapitalanlage, Grundeigentum. Darlehn auf Zeit. Unkündbare Darlehen. Sicherheitsleistung. Einkommen. Organisation des Einkassierens.

Mathematik der Kapitalanlage. Rente; Zinsen, einfache und zusammengesetzte; augenblicklicher Wert; sichere Jahresrente; Leibrenten; Amortisation; alles im Zusammenhang mit der dazu nötigen Buchführung und Revision. (Drittes Jahr. 30 Stunden.) Professor Sprague.

10. Spezielle Accounts. In diesem Kursus werden verschiedene Methoden, die zu besonderen Zwecken verwendet werden, sowie gewisse allgemeine Methoden erörtert; z. B. die Buchführung, Abschlüsse u. s. w., die im Zusammenhang mit Fusionen und Konsolidationen nötig werden. Solche für Gesellschaften im allgemeinen, besonders Eisenbahnen und grössere Fabrikationsgesellschaften, Verwaltungs- und munizipale Körperschaften.

Warenhaus-Accounting ist ein wichtiger Teil dieses Kursus. Besondere Aufmerksamkeit wird dem Ankauf und der Registrierung der Bestände gewidmet, sowie den Methoden, ein ununterbrochenes Inventarverzeichnis nach Abteilungen zu führen, den Systemen des Verkaufes zu Extrapreisen (specials) und den Einzelheiten betreffs Verkaufszettel (Sale Tickets), Barzahlung, Kredit und Nachnahme (C. O. D.), Umtausch und Rückgabe-Bons. (Verschiedene Einrichtungen, um in wöchentlichen oder monat-

Digitized by Google

lichen Zeitabständen genaue Resultate zu erzielen. — Erstes Jahr. 30 Stunden.) Professor Vedder, Mr. Culver u. andere.[1])

---

[1]) Der hier mitgeteilte Unterrichtsplan der New Yorker Handels-Hochschule ist einer Arbeit des Berliner Privatdozenten Dr. E. Jastrow entlehnt. Dr. Jastrow hat im Jahre 1904 im Auftrage der Aeltesten der Berliner Kaufmannschaft, deren volkswirtschaftlicher Beirat er ist, eine volkswirtschaftliche Studienreise durch Nordamerika unternommen und seinem, im Berliner Jahrbuch der Aeltesten der Kaufmannschaft, Jahrgang 1904 Band 1, veröffentlichten Bericht über diese Reise habe ich den gedachten Unterrichtsplan entnommen. Der Bericht handelt in seinem 3. Teile ganz ausschliesslich vom „Amerikanischen Accountant und deutschen Bücherrevisor", und ich glaube meinen deutschen Fachgenossen einen Dienst zu erweisen, wenn ich aus dieser hochinteressanten Arbeit noch einiges Weitere hier zum Abdruck bringe. Dr. Jastrow lässt sich in der Hauptsache wie folgt vernehmen:

„Unter den amerikanischen Handelshochschulen befindet sich eine, die ursprünglich als Spezialschule für Accountants gedacht war und die diesen Grundgedanken auch nicht ganz aufgegeben hat. Es ist die an der New York University eingerichtete „School of Commerce, Accounts and Finance". Was für eine Bewandtnis es mit dem Hauptgegenstande dieser Specialistenschule der amerikanischen Accountancy hat, macht man sich am besten an dem Entwickelungsgang ihres geistigen Urhebers, Charles Waldo Haskins klar, der Mitinhaber einer der grössten Accountantenfirmen Nordamerikas und gleichzeitig Professor für sein Spezialfach an dem von ihm mitbegründeten Unterrichtsinstitut war.

Charles Waldo Haskins (geboren 1852) war seinem ursprünglichen Bildungsgange nach Ingenieur, zeigte aber gleich nach Absolvierung seiner Studien auf dem Polytechnikum in Brooklyn bei seinem Eintritt in das praktische Geschäftsleben (1867) eine so überwiegende Neigung für Buchführung, dass er hauptsächlich in den Buchhaltungsabteilungen grösserer Unternehmungen tätig wurde und schliesslich, — nach einem längeren Aufenthalt in Paris, und Reisen durch Europa — in das Bankgeschäft seines Vaters in Wallstreet eintrat. Mit den so gesammelten Erfahrungen ausgerüstet, trat er zwar wiederum in die Dienste eines grossen Ingenieur-Unternehmens, der North River Construction Company, verwendete aber auch hier vorwiegend seine Kenntnis der Buchführung und Rechnungskontrolle. Die genannte Gesellschaft baute damals mehrere Eisenbahnlinien gleichzeitig, die ein Beispiel dafür gaben, wie Unternehmungen rechnerich in sich zu bearbeiten, aber von der Centralstelle aus zu kontrollieren sind. In seiner Stellung als Generalbuchhalter und Ausgabenrevisor (General Bookkeeper and Auditor of Disbursements) lernte Haskins hier die Kunst, einerseits Abrechnungen so vorzubereiten, dass der dem sie eingereicht wurden, mit einem Schlage die Geschäftslage überblicken konnte, andererseits auch die noch schwerere Kunst, solche Abrechnungen in Bezug auf ihre schwachen Punkte zu kontrollieren. Als die West Shore Railway, an der Haskins zuletzt hauptsächlich beschäftigt war, von dem Vanderbilt-System absorbiert wurde, beschloss er, diese seine Kunst als selbständigen Beruf auszuüben, d. h. er wurde nicht mehr Accountant in einem einzelnen Betriebe, sondern liess sich als Public Accountant nieder, der seine Dienste jeder Firma, die ihrer bedurfte, zur Verfügung stellte. In dieser Eigenschaft war er für die grössten Eisenbahnen, Schiffs- und Bergwerks-

Digitized by Google

Ein ähnlicher Stand der Dinge wie in den Vereinigten Staaten findet sich auch in Holland vor. Und auch da

---

gesellschaften, die ihre Abrechnungen von ihm begutachten liessen tätig; — aber darüber hinaus auch für öffentliche Körperschaften, für Gemeinde und Staat. Als in den Jahren 1893/95 Senat und Kongress, einen gemeinsamen Ausschuss zur Untersuchung der Verwaltungs- und insbesondere der Finanzorganisation, einsetzte, (die nach ihrem Vorsitzenden gewöhnlich so genannte Dockery Commission) wurde als Sachverständiger für Einrichtung der Buchhaltung und Rechnungslegung Haskins in Gemeinschaft mit einem anderen Public Accountant, E. W. Sells, zugezogen. Der Erfolg der Einbeziehung dieses kaufmännischen Elementes in die staatliche Reorganisationsarbeit war eine gänzliche Umgestaltung des Abrechnungswesens (Accounting system). Das Dankschreiben, das nach Beendigung, der Kommissionsarbeiten der Vorsitzende an die beiden kaufmännischen Sachverständigen richtete, hebt ihr Verdienst nach zwei Richtungen hervor: dass sie einerseits verstanden, die vorgefundenen alten Methoden richtig zu analysieren und andererseits neue Methoden vorzuschlagen. Er bezeichnet es als die übereinstimmende Meinung aller Beteiligten, dass es dank ihrer Mitwirkung gelungen sei, die Geschäftsführung zu vereinfachen, ohne irgend eine der notwendigen Garantien zu beseitigen. Die Ersparnisse, die durch die Vereinfachung herbeigeführt wurden, wurden auf 600 000 Doll. geschätzt. Nach Beendigung dieser Arbeiten tat sich Haskins mit seinem Arbeitsgenossen Sells zusammen und begründete in New York die Accountanten-Firma Haskins & Sells. Diese Firma gewann schnell in New York selbst eine grosse Ausdehnung. Sie begründete ausserdem Filialen in Chicago, St. Louis, Pittsburg und London, und beschäftigte 40 Accountants, 60 Assistent-Accountants und 40 Clerks. Als die Firma im Jahre 1901/02 beauftragt wurde, für die Finanzgebahrung der Munizipalverwaltung in Chicago neue Vorschläge zu machen, und das Reorganisationswerk in die Wege zu leiten (eine Revision, die an Umfang der der Dockery Commission beinahe gleich geschätzt wurde), war sie nicht nur diesem Unternehmen gewachsen, sondern konnte mit ihren Arbeitskräften gleichzeitig noch etwa 200—300 andere grosse Aufträge erledigen.

In dieser Tätigkeit bildete sich nun für die Firma eine ganz bestimmte Auffassung über ihre Pflichten gegenüber ihrem Auftraggeber. Die Firma fasste die Aufgabe des Accountant nicht nur dahin auf, dass er eine formelle Prüfung der Bücher vorzunehmen, sondern dass er auch in sachlicher Beziehung Ratschläge zu erteilen habe. Haskins selbst war zur tieferen Begründung dieser Auffassung unaufhörlich in volkswirtschaftlichen und historischen Studien über diesen Gegenstand begriffen, und suchte nach allen Seiten hin den Accountant als neuen Stand zur Geltung zu bringen. Auf sein Betreiben ging es zurück, dass im Jahre 1896 der Staat New York durch Gesetz den Certified Public Accountant schuf, und ihm die gesetzlich geschützte Abkürzung C. P. A. beilegte. Das Zeugnis, auf Grund dessen die Berechtigung zur Titelführung erworben wird, gründet sich auf eine Prüfung vor einer Kommission, die der obersten Unterrichtsbehörde des Staates, den Regents, unterstellt ist. Dem Vorgange von New York folgten dann Pensylvanien, Maryland, Kalifornien. Zum Präsidenten der Prüfungskommission in New York wurde Haskins selbst ernannt. In dieser Stellung hatte er erhöhte Gelegenheit, auf eine Vervollkommnung der Vorbildung für den jungen Nachwuchs des Standes hinzuwirken. Zu diesem Zwecke plante er eine Hochschule für Accountants und legte diesen Plan dem Kanzler

Digitized by Google

erhebt sich der Bücherrevisorenstand völlig aus eigener Kraft und auch da ist der Haupthebel eine gediegene

---

der New York University vor. Der Plan wurde zwar nicht in dieser Form, aber auf erweiterter Grundlage ausgeführt, indem an dem genannten Institut im Jahre 1900 die „School of Commerce, Accountants and Finance" eröffnet wurde. Haskins erhielt die Professur für Technik der Rechnungslegung und für Geschichte der Accountancy (Auditing und History of Accounting) und wurde Dekan der neubegründeten Abteilung. Nach seinem Tode (1903) wurde als Dekan Prof. J. Fr. Johnson von der Wharton School in Philadelphia berufen. Die Professur in der Art, wie Haskins sie bekleidet hatte, ist bis jetzt noch unbesetzt, während für Theorie und Praxis der Accountancy 2 Professoren und 2 Assistent-Professoren ernannt sind. Die Beziehungen mit der Firma, von deren Tätigkeit die Begründung der Schule ausgegangen ist, werden dadurch aufrecht erhalten, dass der litterarisch-wissenschaftliche Repräsentant der Firma F. A. Cleveland eine Professur für Finanzwissenschaft, insbesondere auch für Finanzen der Aktiengesellschaften (Corporation Finance) bekleidet. Auch ist für Fühlungnahme mit der Praxis dadurch gesorgt, dass der Verwaltung der Schule ein Beirat der New York State Society of Certified Public Accountants) zur Seite steht, zu dessen Mitgliedern auch Sells, der ehemalige Arbeitsgenosse von Haskins, gehört.

Die Auffassung, die in den Kreisen dieses New Yorker Institutes über die Bedeutung ihres hauptsächlichen Lehrgegenstandes herrscht, tritt in zwei Formulierungen hervor. Zunächst in der Forderung, „Accountancy is a profession!" Und sodann in der scharfen Unterscheidung zwischen Accountancy einerseits und Buchführung und Bücherrevission andererseits. Die erste dieser Formulierungen, die Forderrung „Accountancy is a profession", enthält eine — wahrscheinlich beabsichtigte — Zweideutigkeit. Das Wort profession bedeutet im Englischen Beruf, wird aber (in Amerika vielleicht noch mehr als in England) auch in dem Sinne von studiertem oder liberalem Beruf gebraucht, sodass man etwa den Pfarrer, Rechtsanwalt, Arzt, als die professional men den business men gegenüberstellt. Die Forderung also, dass die Accountancy eine profession bilden solle, hat eine zweifache Bedeutung. Einmal will sie den Beruf des Public Accountant von dem des Accountant eines einzelnen Betriebes abgrenzen. Die grossen Aktiengesellschaften Amerikas haben in der Regel einen Accountant, der in ihrem Betriebe als eine Art Oberbuchhalter angestellt ist, (wie ja auch Haskins selbst eine Zeit lang eine derartige Stellung bekleidet hatte). Der Beruf aber, den Haskins und seine Schule im Auge haben, ist der des Public Accountant, der aus seiner Tätigkeit einen selbständigen Beruf macht, eine eigene Firma gründet, und einem unbestimmten, täglich wechselnden Kundenkreis sich zur Verfügung stellt. Diese Verschiedenheit der Stellung erfordert aber auch eine Verschiedenheit der Technik. Der Public Accountant muss die Fähigkeit besitzen, aus wenigen Anzeichen das wesentliche einer Rechnungslegung herauszufinden. Der Accountant in dauerndem privaten Dienste kann seine intime Kenntnis des Geschäftslebens für seine rechnerischen und kontrollierenden Arbeiten ausnützen; der Public Accountant soll umgekehrt die Technik der Rechnungslegung so beherrschen, dass er gerade als Fremder Dinge zu sehen vermag, die der mitten im Betriebe Stehende übersieht. — Die zweite Bedeutung von profession erhebt die Forderung, dass der Accountant den bisherigen studierten Berufen gleichstehen solle. Dies ist zu-

Digitized by Google

Facherziehung in eigener Lehranstalt. Das Unterrichtsprogramm des Instituts der niederländischen Bücher-

nächst in dem Sinne gemeint, dass er ebenso auf guter wissenschaftlicher Bildung fussen, sodann aber auch, dass er sich dasselbe Ansehen erobern soll. Haskins wird in seinen Schriften und Reden nicht müde, zu betonen, dass die gegenwärtig lebende Generation in der Bewertung der verschiedenen Tätigkeiten in geistiger und moralischer Beziehung sich durch die Bedürfnisse früherer Jahrhunderte leiten lasse, indem sie immer noch die Vorbildung, die der Priester, Richter u. s. w. braucht, höher stelle als die der Kaufleute und Fabrikanten, weil diese erst in der Neuzeit eine früher unbekannte Bedeutung gewonnen haben. Aus dieser allgemein verbreiteten Anschauung folgt aber an sich nicht, dass die Tätigkeit des Kaufmanns, Fabrikanten u. s. w. in geistiger und moralischer Beziehung irgendwie hinter jenen zu rangieren brauche. Ein fein entwickeltes System der Accountancy, das die Möglichkeit gebe, über eine verwickelte Tätigkeit sich konzentrierte Rechenschaft zu legen, sei auch in moralischer Beziehung höchst bemerkenswert, und wert, unter die bedeutsamsten moralischen Errungenschaften aufgenommen zu werden. Auch dass die Lehrtätigkeit im wesentlichen in den Händen jener älteren liberalen Berufsarten geblieben sei, habe an sich keine Berechtigung. Es habe zu einem Zustande geführt, indem es auf der einen Seite Geschäftsleute gibt mit den Kenntnissen, die ihrem Stande notwendig sind, aber ohne die Fähigkeit zu unterrichten, während andererseits die Fachgelehrten, die die Fähigkeit zum Unterrichten besitzen, gerade die Seite ihrer Wissenschaft, die dem Geschäftsmanne am nötigsten wäre, nicht kennen (z. B. die Nationalökonomen und Juristen). Gerade die Accountancy als die Kunst, jeden erdenklichen Geschäftsbetrieb in konzentrierter Rechnungslegung zu erfassen, kennen zu lernen und zu kritisieren, eigne sich von allen kaufmännischen Tätigkeiten am ehesten, als profession anerkannt zu werden, und jenem Zustand ein Ende zu machen. —

Die zweite Formulierung „Accounting is not Book-keeping" soll nicht nur dazu dienen, den Accountant vom Buchhalter abzugrenzen, sondern auch von dem, was wir in Deutschland Bücherrevisor zu nennen pflegen. Der Accountant habe weder Bücher zu führen, noch sei seine Aufgabe damit erschöpft, dass er sie revidiert. Es könne jemand ein ausgezeichneter Accountant und ein sehr schlechter Buchhalter sein. Von dem Revisor unterscheidet er sich darin, dass dieser nachträglich in Tätigkeit tritt, während der Accountant seine wertvollste Tätigkeit vor Beginn der Buchführung entfalten könne. Der Accountant verhalte sich zum Buchhalter etwa wie der Architekt zum Baumeister: er entwerfe den Plan und spreche sich über die verschiedenen Möglichkeiten der Ausführung aus, sei allerdings auch die geeignete Persönlichkeit, um nachträglich ein Gutachten über einen schon vorhandenen oder gar gefährdeten Bau auszusprechen. Aber auch in dem letzteren Falle unterscheidet sich der Accountant von dem Bücherrevisor darin, dass er nicht bloss über die formale Buchhaltung, sondern auch in sachlicher Beziehung über das Geschäft sich auszusprechen habe. . . . . In Deutschland wird der Bücherrevisor in der Regel erst dann zu Rate gezogen, wenn der Verdacht irgend einer Unordnung vorhanden ist, während es in Amerika häufiger vorzukommen scheint, dass man ihn vor Einrichtung der Buchführung zu Rate zieht, gerade, um das System so zu gestalten, dass Unordnungen und Täuschungen verhütet werden. Die Amerikaner nennen das den

Digitized by Google

revisoren weist folgende Fächer auf: 1. Handelsgeographie, (voran Kenntnis der vornehmsten Märkte

---

Unterschied zwischen dem Detektiv- und den Präventiv-System. Kein deutscher Bücherrevisor, der seinen Aufgaben gewachsen ist, würde zwar zugeben, dass man bloss aus Rücksicht auf die amtliche Bezeichnung als Bücherrevisor ihm diese Funktion der sachgemässen Buchhaltungseinrichtung absprechen dürfe. Allein es besteht ein grosser Unterschied darin, ob eine Funktion von einem Sachverständigen nur ab und zu in Anspruch genommen wird, oder ob sie ihn unausgesetzt beschäftigt. . . . Von dieser allgemeinen Tätigkeit der amerikanischen Accountants hebt sich aber die einer Firma wie Haskins and Sells ganz bedeutend ab. Dieser Firma schwebte bei ihrem Entstehen ein bestimmtes Ideal vor. Für sie ist die Buchführung nicht eine für sich bestehende Tätigkeit, sondern eine Symptomatik des Geschäftslebens. Dementsprechend soll auch die Begutachtung einer Buchführung sich nicht darauf beschränken, die Art wie die Bücher geführt worden sind, zu begutachten, sondern sie soll die Ergebnisse als Symptome des geschäftlichen Lebens auffassen. Auf diese Symptomatik soll der Accountant eine Diagnose des ganzen Geschäftsbetriebes gründen und erforderlichenfalls auch eine Therapie angeben. . . . . Deutlicher als alles, was in dem vorangehenden Abschnitt ausgeführt werden konnte, muss eine Figur, wie Charlrs Waldo Haskins zeigen, was unter amerikanischen Geschäftsleuten heutzutage Wissenschaft und wissenschaftliche Bildung bedeutet. Ich will nicht behaupten, dass in dem „alternden" Europa, wo ein englischer Bankier die gelehrteste griechische Geschichte geschrieben und ein deutscher Kaufmann die Methode der archäologischen Ausgrabungen umgestaltet hat, die Erscheinung eines Kaufmannes, der in der wissenschaftlichen Ergründung der Buchführung bis in die Tiefen der Nationalökonomie und in die Ergebnisse der Keilschriftforschungen hineindringe, etwa unmöglich sei. Aber bei uns würde eine solche Erscheinung etwas recht Vereinzeltes sein, während in Amerika Haskins nur ein besonders ausgezeichnetes Exemplar einer immerhin vorhandenen Gattung von Geschäftsleuten ist, die in ihren Personen ein Bindeglied zwischen Wissenschaft und Praxis schon jetzt darstellen. . . . Nach dieser Seite hin erblicke ich die Bedeutung dessen, was in der amerikanischen Accountancy in den letzten Jahren vor sich gegangen ist. Hier entwickelt sich in der Tat ein neuer Stand von Bücherrevisoren, der die Buchführung im engsten Zusammenhange mit dem allgemeinen Geschäftsgebahren auffasst, der sich seine Aufgabe nicht formal stellt, sondern materielle Erfahrungen aus allen Geschäftszweigen sammelt. Dieser Stand wird die Möglichkeit haben, auch jenem zweiten System der Buchführung, dem System der Wertermittelungen und Abschreibungen, gerecht zu werden und hierfür im Laufe der Zeit gewisse, auch nationalökonomisch begründete Normen aufzustellen.

Eine zweite Bedeutung dürfte darin liegen, dass die amerikanische Accountancy die Revisionstätigkeit selbst als Technik entwickelt. Hierfür ist es von Bedeutung, dass die Public Accountants einen Hintergrund an der grossen Anzahl von Private Accountants haben, die in grossen Gesellschaften angestellt sind. Beides zusammen scheint nach und nach in Amerika eine regelrechte Kontroll- und Revisionstechnik zu entwickeln. Diese ist bei uns nicht so ausgebildet, dass wir nicht Anlass hätten, in dieser Beziehung auch ausländischen Mustern nachzuspüren.

Endlich ist die wissenschaftliche Entwickelung der Accountancy nur ein spezieller Fall einer grösseren, das amerikanische Geschäfts-

Digitized by Google

des In- und Auslandes, sowie Kenntnis der Haupt-Verkehrswege. 2. Handelsgeschichte (voran Geschichte des holländischen Handels und der holländischen Kolonien). 3. Moderne Sprachen (Holländisch, Englisch, Französisch, Deutsch). 4. Theorie und Praxis des gesammten Verrechnungs- und Revisionswesens (einschließlich Einrichtung und Fortführung von Büchern nach den verschiedensten Formen und Systemen und für alle Geschäftsbranchen. 5. Handelsrechnen. 6. Volkswirtschaft und Statistik. 7. Bank-, Kredit- und Börsenwesen. 8. Rechtskunde. (Handels-, Konkurs-, Verwaltungs-, Erbschafts-, Strafrecht usw.).

In Belgien besteht eine „Chambre syndicale des Comptables" (Kammer der belgischen Bücherrevisoren), die ebenfalls in eigener Verwaltung junge Leute zu Bücherrevisoren erzieht. Die betreffende Fachschule unterrichtet in folgenden Fächern:

Buch- und Rechnungs-, sowie Revisionskunde; kaufmännisches Rechnen und Finanzwissenschaft; Rechtskunde; Nationalökonomie.

In Italien erhält der Buchführungssachverständige sein Diplom nach gut abgelegten Reifeprüfungen in der „Abteilung für Handels- und Verrechnungswissenschaft der technisch-professionellen Institute (Sezione di commercio e ragioneria negli instituti tecnici e professionali).

Die von der Landesdelegation der italienischen Fachbuchhalter (Delegatione nazionale dei ragionieri italiani) gefassten Beschlüsse jedoch und ein dem Parlamente vorgelegter Gesetzentwurf wollen erreichen, dass diejenigen, die sich zur Aufnahme in das Kollegium melden, fortan folgenden Bedingungen zu unterwerfen sind:

---

leben durchziehenden Entwickelung, die aus den Grundsätzen der Geschäftsgebahrung überhaupt eine Art wissenschaftlicher Disziplin machen will. An Anfängen dazu fehlt es zwar auch in Deutschland nicht, in Amerika aber regt es sich nach jenem Ziele hin von allen Seiten. Brauchbares in dieser Beziehung herauszufinden, ist etwas schwer, weil das, was sich am meisten in den Vordergrund drängt, sehr häufig das am wenigsten Erhebliche ist. Das Wertvollste über diese Lehre vom Industrial Management befindet sich oft an Stellen, an denen man es nicht sucht, wie denn z. B. eine der angesehensten Ingenieurzeitungen, das „Engineering Magazine", zahlreiche Aufsätze über die Kunst der richtigen Geschäftsgebahrung (neuerdings auch eine Bibliographie der einschlägigen Literatur) bringt. Als einen Bestandteil dieser allgemeinen auf die Gewinnung fester Grundsätze für die Geschäftsverwaltung gerichteten Bewegung muss man auch die Bestrebungen auffassen, die auf Vervollkommnung der Accountancy hinzielen."

Digitized by Google

Sie müssen a) die Sektion für Handel- und Verrechnungswissenschaft der technisch-professionellen Institute durchgemacht haben, und zwar selbstverständlich unter Vorzeigung des Abiturienten-Zeugnisses; b) den Befähigungsnachweis für den Unterricht in der Verrechnungswissenschaft der technisch-professionellen Institute besitzen; c) ein Abiturienten-Zeugnis der Sektion für Handel, oder das Diplom für Verrechnungswissenschaft einer Handelshochschule besitzen.

Die Funktionen des Fachbuchhalters, die im Programm des technisch-professionellen Instituts festgesetzt sind und durch das Kgl. Dekret vom 2. Oktober 1891 Bestätigung erhielten, sind folgende: a) Anfertigung von Rechnungsentwürfen für private und öffentliche Verwaltungen; b) freiwillige Liquidationen und Liquidationen in Konkursen; Prüfung von Buchführungselaboraten; Uebernahme von Pflegschaften und Vertretungen (Treuhänderfunktionen); c) Besorgung von Vermögensteilungen und Ausarbeitung bezüglicher Projekte; d) Erstattung von Gutachten in gerichtlichen Angelegenheiten; e) Bücherregulierung und Entwirrung unklarer Rechnungslegungen und Buchführungen; f) Rechnungs- und Bücherrevisionen.

Das sind im grossen und ganzen die Funktionen der den „Collegi di publici ragionieri" (den Collegien der öffentlichen Bücherrevisoren) zugehörigen Bücherrevisoren, sowie der „Ragionieri periti giudiziari" (Gerichtlichen Bücherrevisoren). Bei den zu diesen halbamtlichen Gruppen nicht gehörigen Privat-Revisoren, deren Zahl eine ziemlich beträchtliche ist, und für die ebenfalls eine gesetzliche Regelung angestrebt wird, liegen die Dinge ähnlich wie bei ihren unvereidigten Collegen in Deutschland, und jedenfalls ist das Bücherrevisorengewerbe in Italien ganz ebenso frei wie hierzulande.

In Oesterreich endlich hat sich vor kurzem eine Vereinigung wenigstens zunächst der Wiener Buchsachverständigen und Bücherrevisoren gebildet, die ebenfalls u. a. die Heranbildung eines tüchtigen Nachwuchses sich vorgenommen hat. Die Gesamtzwecke der betr. Vereinigung sind laut § 2 der Satzungen die folgenden: 1. Wahrung und Förderung der berechtigten Standesinteressen und des Standesansehens. 2. Beratuugen und Beschlüsse über Fragen, welche fachliche oder Standesinteressen betreffen. 3. Abgabe von behördlich oder amtlich geforderten Gutachten über die fachliche Eignung von

Digitized by Google

Bewerbern um die Stellung eines Buchsachverständigen. 4. Abgabe sonstiger Gremial-Gutachten an Behörden, Aemter, Korporationen und Private. 5. Zuweisung von Buchsachverständigen im Bedarfsfalle und auf spezielle Aufforderung an Behörden, Aemter, Korporationen und Private als Revisoren von Handelsbüchern und Rechnungselaboraten jeder Form, oder als Liquidatoren oder Administratoren von geschäftlichen und privaten Unternehmungen oder endlich als Experten oder Schiedsrichter auf allen einschlägigen Gebieten. 6. Veranstaltung von Vorträgen, Verbandstagen, Enquêten und Kongressen, sowie die Beteiligung an solchen; Bildung von Verbänden und Beteiligung an solchen. 8. Heranbildung eines tüchtigen Nachwuchses von Buchsachverständigen. 9. Bildung und Verwaltung etwaiger Greminalfonds. 10. Unterstützung von verarmten Greminalmitgliedern, sowie deren Familien. 11. Herausgabe eines Fachorgans und anderer Publikationen. 12. Pflege der Geselligkeit unter den Mitgliedern.[1])

Bemerkenswert ist, dass in England und Amerika, wie überhaupt in den Ländern vorherrschend englischer Zunge, der gewerbliche Charakter des Bücherrevisionswesens immer ein völlig unbestrittener war, und es noch heute ist, während bei den meisten romanischen Völkern, und auch in Deutschland und Österreich, der Bücherrevisor in erster Linie als „Sachverständiger" gilt.

Die in den letztgenannten Ländern neuerdings zutage getretenen Bestrebungen, die Ausübung des Bücherrevisorenberufs vorherrschend oder gar ausschliesslich den Handelslehrern zu überlassen, halte ich für vollkommen verfehlt und aussichtslos. Denn wie wir später sehen werden, darf der Bücherrevisor beileibe nicht bloss methodisch gedrillter Theoretiker, und auch beileibe nicht Bücherrevisor bloss im Nebenamt sein, sondern der moderne Bücherrevisorenberuf ist so geartet, dass er Männer verlangt, die wissenschaftliche Schulung mit genauer Kenntnis des praktischen Geschäftslebens verbinden und die mit Kraft und Seele bei ihrer Sache sind.

---

[1]) Wie dünn und mager nimmt sich all dem Mitgeteilten gegenüber der § 2 der erst im Frühjahr 1903 beschlossenen Satzungen des reichsdeutschen Verbandes Deutscher Bücherrevisoren aus! Die Zwecke dieses Verbandes sind in jenem § wie folgt festgelegt: 1. Wahrung der Standesinteressen der Bücherrevisoren. 2. Die Abhaltung von Verbandstagen zur Aussprache und eventuellen Beschlussfassung über Berufsfragen. 3. Belehrung und Unterhaltung durch Vorträge.

Digitized by Google

II. Der Genossenschafts-Revisor.

A. Die verschiedenen Arten von Genossenschaften.

Die rechtlichen Verhältnisse der deutschen Genossenschaften sind durch das „Gesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften vom 1. Mai 1889" geregelt, und nach § 1 dieses Gesetzes sind als Genossenschaften alle Gesellschaften anzusehen, deren Mitgliederzahl keine geschlossene ist, und welche die Förderung des Erwerbs oder der Wirtschaft ihrer Mitglieder mittels gemeinschaftlichen Geschäftsbetriebes zum Zweck haben. Gesellschaften dieser Art, die samt ihrem Statut in ein besonderes, vom Gericht zu führendes Register (das Genossenschaftsregister) einzutragen sind, können errichtet werden:

1. dergestalt, dass die einzelnen Mitglieder (Genossen) für die Verbindlichkeiten der Genossenschaft dieser sowie unmittelbar den Gläubigern derselben mit ihrem ganzen Vermögen haften (eingetragene Genossenschaft mit beschränkter Haftpflicht);

2. dergestalt, dass die Genossen zwar mit ihrem ganzen Vermögen, aber nicht unmittelbar den Gläubigern der Genossenschaft verhaftet, vielmehr nur verpflichtet sind, den letzteren die zur Befriedigung der Gläubiger erforderlichen Nachschüsse zu leisten (eingetragene Genossenschaft mit unbeschränkter Nachschusspflicht);

3. dergestalt, dass die Haftpflicht der Genossen für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft sowohl dieser wie unmittelbar den Gläubigern gegenüber im voraus auf eine bestimmte Summe beschränkt ist (eingetragene Genossenschaft mit beschränkter Haftpficht).

B. Die gesetzliche Betriebskontrolle der Genossenschaften durch den Revisor.

Für sämtliche unter das Gesetz fallende Genossenschaften ist eine regelmässige Geschäfts- oder Betriebskontrolle durch besondere Revisoren vorgesehn, betreffs deren das Genossenschaftsgesetz folgendes bestimmt:

§ 13. Die Einrichtungen der Genossenschaft und ihre Geschäftsführung in allen Zweigen der Verwaltung sind mindestens in jedem zweiten Jahre der Prüfung

Digitized by Google

durch einen der Genossenschaft nicht angehörenden sachverständigen Revisor zu unterwerfen.

§ 54. Für Genossenschaften, die einem der nachfolgenden Anforderungen genügenden Verbande angehören, ist diesem das Recht zu verleihen, den Revisor zu bestellen.

§ 55. Der Verband muss die Revision der ihm angehörenden Genossenschaften und kann auch sonst die gemeinsame Wahrnehmung ihrer in § 1 bezeichneten Interessen, insbesondere die Unterhaltung gegenseitiger Geschäftsbeziehungen, zum Zweck haben. Andere Zwecke darf er nicht verfolgen.

§ 56. Die Zwecke des Verbandes müssen im Statut desselben angegeben sein. Der Inhalt des Statuts muss erkennen lassen, dass der Verband imstande ist, der Revisionspflicht zu genügen. Das Statut hat insbesondere den Verbandsbezirk, sowie die höchste und geringste Zahl von Genossenschaften, die der Verband umfassen kann, festzusetzen und die Bestimmungen über Auswahl und Bestellung der Revisoren, Art und Umfang der Revisionen, sowie über Bildung, Sitz und Befugnisse des Vorstandes und über die sonstigen Organe des Verbandes zu enthalten.

§ 57. Die Verleihung des Rechtes zur Bestellung des Revisors erfolgt, wenn der Bezirk des Verbandes sich über mehrere Bundesstaaten erstreckt, durch den Bundesrat, andernfalls durch die Zentralbehörde des betr. Bundesstaates.

Aenderungen des Verbandsstatuts sind der nach Absatz 1 zuständigen Stelle einzureichen.

§ 58. Der Verbandsvorstand hat das Statut mit einer beglaubigten Abschrift der Verleihungsurkunde, sowie alljährlich im Monat Januar ein Verzeichnis der dem Verbande angehörigen Genossenschaften den Gerichten (§ 10) in deren Bezirk diese ihren Besitz haben, sowie der höheren Verwaltungsbehörde, in der der Vorstand seinen Sitz hat, einzureichen.

Sie sind der höheren Verwaltungsbehörde, in deren Bezirk der Vorstand seinen Sitz hat, sowie der höheren Verwaltungsbehörde, in deren Bezirk die Versammlung abgehalten werden soll, unter Einreichung der Tagesordnung mindestens eine Woche vorher anzuzeigen.

Der letzteren Behörde steht das Recht zu, in die Versammlung einen Vertreter zu entsenden.

Digitized by Google

§ 60. Das Recht zur Bestellung des Revisors kann dem Verbande entzogen werden,

1. wenn er sich gesetzwidriger Handlungen schuldig macht, durch die das Gemeinwohl gefährdet wird, oder wenn er andere als die im § 55 bezeichneten Zwecke verfolgt;
2. wenn der Verband der ihm obliegenden Pflicht der Revision nicht genügt.

Die Entziehung wird nach Anhörung des Verbandsvorstandes durch die für die Verleihung zuständige Stelle ausgesprochen.

Von der Entziehung ist dem im § 58 bezeichneten Gerichte Mitteilung zu machen.

§ 61. Für Genossenschaften, die einem Revisionsverbande nicht angehören, wird der Revisor durch das Gericht (§ 10) bestellt.

Der Vorstand der Genossenschaft hat die Bestellung zu beantragen. Die Bestellung erfolgt, nachdem die höhere Verwaltungsbehörde über die Person des Revisors gehört ist. Erklärt die Behörde sich mit einer von der Genossenschaft vorgeschlagenen Person einverstanden, so ist diese zum Revisor zu bestellen.

§ 62. Der Revisor hat gegen die Genossenschaft Anspruch auf Erstattung angemessener barer Auslagen und auf Vergütung für seine Leistung nach Massgabe der erforderlichen Zeitversäumnis.

Dem vom Gerichte bestellten Revisor werden in Ermangelung einer Einigung die Auslagen und die Vergütung durch das Gericht festgesetzt. Die Vorschriften im § 104 Absatz 2, § 105, § 794 No. 3 der Zivil-Prozessordnung finden Anwendung.

§ 63. Der Vorstand der Genossenschaft hat dem Revisor die Einsicht der Bücher und Schriften der Genossenschaft und die Untersuchung des Bestandes der Genossenschaftskasse, sowie der Bestände an Effekten, Handelspapieren und Waren zu gestatten. Zu der Revision ist der Aufsichtsrat zuzuziehen.

Der Vorstand hat eine Bescheinigung des Revisors, dass die Revision stattgefunden hat, zum Genossenschaftsregister einzureichen und den Bericht über die Revision bei der Berufung der nächsten Generalversammlung als Gegenstand der Beschlussfassung anzukündigen. In der Generalversammlung hat der Aufsichtsrat sich über das Ergebnis der Revision zu erklären.

Digitized by Google

Der von einem Verbande bestellte Revisor hat eine Abschrift des Revisionsberichts dem Verbandsvorstande einzureichen.

§ 64. Der Reichskanzler ist ermächtigt, allgemeine Anweisungen zu erlassen, nach welchen die Revisionsberichte anzufertigen sind.

C. Die gesetzliche Betriebskontrolle der Genossenschaften durch den Aufsichtsrat.

Ein weiteres Überwachungsorgan ist bei den Genossenschaften der Aufsichtsrat, über dessen Überwachungspflicht der § 38 das Folgende bestimmt:

„Der Aufsichtsrat hat den Vorstand bei seiner Geschäftsführung in allen Zweigen zu überwachen, und zu dem Zweck sich von dem Gange der Angelegenheiten der Genossenschaften zu unterrichten. Er kann jederzeit über sie Berichterstattung vom Vorstande verlangen und selbst oder durch einzelne von ihnen zu bestimmende Mitglieder die Bücher und Schriften der Genossenschaften einsehen, sowie den Bestand der Genossenschaftskasse und die Bestände an Effekten, Handelspapieren und Waren untersuchen. Er hat die Jahresrechnung, die Bilanzen und die Vorschläge zur Verteilung von Gewinn und Verlust zu prüfen, und darüber der Generalversammlung vor Genehmigung der Bilanz Bericht zu erstatten.

Die Funktionen des Aufsichtsrats und des Revisors sind hiernach bei den Genossenschaften verschieden:

Dem Aufsichtsrat liegt die dauernde Überwachung der Verwaltung ob, der Revisor dagegen hat in bestimmten Zeiträumen zu prüfen, ob die Einrichtungen der Genossenschaft, die Verwaltung des Vorstandes und die Kontrolle des Aufsichtsrats dem Gesetz und Statut entsprechen.

D. Rechtliches und Tatsächliches über die Stellung des Genossenschaftsrevisors.

Die periodische Revision pflegt sich bei den Genossenschaften in der Hauptsache auf die materielle Seite der Geschäftsführung und die hierbei befolgten Grundsätze, sowie auf das Funktionieren der Genossenschafts-Organe und die sonstigen Einrichtungen der Genossenschaft zu erstrecken. Kalkulatorisch wird nur dann geprüft, „wenn der Revisor Unregelmässigkeiten findet," die er dann aufzudecken hat.

Digitized by Google

Das Gesetz enthält keine Bestimmung über die Verantwortung des Revisors, sondern es verlangt nur, dass der Revisor „sachverständig“ sei; wer das Amt übernimmt, muss daher auch die Sorgfalt eines Sachverständigen anwenden, und es kommt nicht weiter darauf an, ob der Revisor auch die nötigen Kenntnisse besitzt. Wird die Sorgfalt eines „Sachverständigen“ nicht angewendet, und der Genossenschaft erwächst Schaden daraus, so ist der Revisor für diesen haftbar. Sachverständig ist derjenige Revisor, der kaufmännisch und genossenschaftlich geschult ist. Eine besondere kaufmännische Vorbildung ist aber nicht erforderlich, und in der Praxis auch nicht immer vorhanden.[1]) Die von den Revisionsverbänden bestellten Revisoren nennen sich Verbands-Revisoren und als solche nehmen sie eine gewisse Sonderstellung insofern ein, als sie in ihrer Eigenschaft als Genossenschafts-Revisoren tatsächlich Beamte, d. h. natürlich nur Genossenschaftsbeamte,[2]) sind. Sogenannte „Berufsrevisoren“ sind die Genossenschafts-Revisoren nur selten, vielmehr pflegen viele, wenn nicht die meisten von ihnen alte Genossenschafts-Praktiker zu sein, die sich mit dem Revidieren nur nebenamtlich befassen.

Eine Art interner Regelung des genossenschaftlichen Revisionswesens ist durch den Erlass der speziell für Verbands-Revisoren geltenden „Bestimmungen“ erfolgt, deren wichtigste hier angeführt sein mögen:

1. „Der Verband stellt einen oder mehrere Verbandsrevisoren an, deren Obliegenheiten darin bestehn, die Geschäftsführung aller dem Verbande angehörigen Genossenschaften nach der ihnen erteilten Instruktion und nach der vom Verbandsdirektor ihnen gegebenen Weisungen und in der von diesem bestimmten Reihenfolge

---

[1]) Dass in Deutschland für eine einheitliche Ausbildung der kaufmännischen Revisionsorgane bisher noch rein gar nichts geschehen ist, erscheint als bedauerlich im höchsten Grade — Es wird von diesem Gegenstand noch später ausführlich die Rede sein.

[2]) Der deutsche Genossenschafts-Revisor nimmt also eine ähnliche Stellung ein, wie der englische Official Auditor und der Auditor der englischen incorporated company. Der erstere prüft fortlaufend das Rechnungswesen der sogenannten local authorities (Ortsbehörden mit Ausnahme der städtischen Korporationen), der letztere dagegen ständig die Bücher und Schriften der eingetragenen Gesellschaften; beide aber haben das gemein, dass sie den betr. Behörden und Gesellschaften gegenüber als Beamte gelten, während im übrigen die Official Auditors fast immer Juristen (besonders Rechtsanwälte), die ständigen Revisoren der Gesellschaften dagegen mit kaum irgend einer Ausnahme sogenannte Accountants, d. h. Berufs-Bücherrevisoren und als solche selbständige Gewerbetreibende sind.

Digitized by Google

zu prüfen und alle ihnen vom Verbandsdirektor übertragenen Arbeiten für den Verband auszuführen.[1]) Wegen Bestellung eines gemeinsamen Revisors oder wegen gegenseitiger Ueberweisung von Verbandsrevisoren kann mit anderen Verbänden Vereinbarung getroffen werden."

3. „Der Revisor ist Beamter des Verbandes und als solcher verpflichtet, den Anordnungen des Verbandsdirektors unbedingt Folge zu leisten."

4. „Der Revisor wird vom Verbandstage auf Vorschlag des Verbandsdirektors in der Regel auf 3 Jahre in geheimer Abstimmung, nach absoluter Mehrheit der abgegebenen Stimmen gewählt. Bei einer Wiederwahl ist, mit allgemeinem Einverständnis, Akklamation zulässig. Auf gleiche Weise wird er entlassen.

Die näheren Bestimmungen über die Dauer der Anstellung, Kündigungsfrist, Bezahlung u. s. w. werden durch besonderen von dem Verbandsdirektor mit dem Revisor abzuschliessenden Vertrag geregelt. Dieser Vertrag ist dem Verbandstage vorzulegen."

5. „In Fällen gröblicher Pflichtverletzung ist der Verbandsdirektor berechtigt, den Revisor vorläufig seines Amtes zu entheben, vorbehaltlich der Genehmigung des nächsten ordentlichen Verbandstages."

6. „Der Revisor wird für seine Leistungen durch den Verbandsdirektor bezahlt, und es ist ihm untersagt, von einzelnen Vereinen oder von Mitgliedern solcher Gratifikationen oder Geschenke anzunehmen. Alle mit Einnahmen verbundenen Nebenbeschäftigungen darf der Revisor nur mit Zustimmung des Verbandsdirektors übernehmen.[2])

7. Nach vollendeter Revisionsarbeit hat der Revisor dem Vorstand und Aufsichtsrat in gemeinsamer Sitzung über seinen Revisionsbefund genaue Mitteilung zu machen und über die Beseitigung vorhandener Mängel und die Herbeiführung besserer Einrichtungen seine Ratschläge zu erteilen, und nach dieser Verhandlung mit Vorstand und Aufsichtsrat über das Ergebnis seiner Revision schriftlichen Bericht an die revidierte Genossenschaft zu

---

[1]) Es ist solchen Bestimmungen gegenüber dringend zu wünschen, dass sich in Deutschland endlich ein frei organisierter Berufsrevisoren-Stand bilde, der seine Pflichten selbständig erfasst und erfüllt, und aus dessen Reihen dann auch die Genossenschaftsrevisoren zu entnehmen sein würden.

[2]) Diese letztere Bestimmung nimmt sich gegenüber der bereits erwähnten Tatsache, dass sehr viele Genossenschafts-Revisoren nur im Nebenamt revidieren, ziemlich sonderbar aus.

Digitized by Google

erstatten, und eine Abschrift dieses Berichtes an den Verbandsdirektor einzusenden."

8. „Den jährlichen Verbandstagen hat der Verbandsrevisor über seine Tätigkeit im abgelaufenen Geschäftsjahr schriftlichen Bericht zu erstatten."

9. „Der Revisor ist in Betreff aller geschäftlichen Verhältnisse der von ihm revidierten Vereine allen Nichtbeteiligten gegenüber unbedingt zur Verschwiegenheit verpflichtet."

10. „Die Revisionen sind teils ordentliche, teils ausserordentliche."

Zum Zweck der ordentlichen Revisionen wird das Verbandsgebiet nach geographischer Lage der Vereine in Reisebezirke eingeteilt, die vom Revisor nach Verständigung mit dem Verbandsdirektor in regelmässiger Reihenfolge zu bereisen sind. Die bevorstehende Ankunft des Revisors wird jedem Vereine angezeigt.[1] Ausserordentliche Revisionen finden nur auf Anrufen der betreffenden Vereine selbst statt.

11. „Der Revisor hat bei allen Revisionen nach der ihm erteilten Anweisung zu verfahren. Bei den ordentlichen Revisionen ist in der Regel eine kalkulatorische Prüfung der einzelnen Geschäftszweige nicht vorzunehmen; dagegen hat der Revisor besonders zu untersuchen, ob den Bestimmungen des Gesetzes überall genügt ist, ob die Geschäfte nach den Vorschriften des Statuts geführt werden, und ob den Beschlüssen der Vereins- und Verbandstage und den Ratschlägen des Anwalts die erforderliche Beobachtung geschenkt wird, und ob die bei früheren Revisionen vom Revisor gerügten Mängel beseitigt und die empfohlenen besseren Einrichtungen eingeführt sind."[2]

---

[1]) Der Gebrauch, den Revisor vorher anzumelden, ist ganz zweifellos ein höchstverwerflicher, und widersinniger. Vorher angekündigte Revisionen sinken, wie später noch nachgewiesen werden wird, beinahe zu einer blossen Farce herab.

[2]) Auch diese Vorschrift führt die Revisoren ums Haus herum, statt ins Haus hinein. Die Revision eines Gesellschafts-Rechnungswesens darf weder bloss eine kalkulatorische, noch eine bloss juristisch-administrativ-wirtschaftliche, sondern sie muss unter allen Umständen alles dies zusammen sein. Was speziell die kalkulatorische Prüfung betrifft, so hat sie festzustellen, ob die gebuchten Geschäftsvorfälle richtig bewertet und arithmetisch richtig sind, sowie ob die Eintragungen mit der in Anwendung befindlichen Buchführungsmethode in Einklang stehn. Wie man ohne derartige Prüfung Unterschleifen und rechnerischen Irrtümern (die oft sehr erheblich sind!) auf die Spur kommen will, ist mir unerfindlich. Da müsste schon Gott Zufall helfen.

Digitized by Google

12. „Zu allen Verbandsrevisionen ist der Aufsichtsrat der zu revidierenden Genossenschaften zuzuziehen. Stellen sich in einem Vereine schwere Uebelstände heraus, die nach übereinstimmender Ansicht des Verbandsdirektors und des Revisors durch Zuwiderhandlung gegen die Gesetze oder die Vereinsstatuten entstanden sind oder eine ernste Gefahr für die Existenz des Vereins einschliessen, so ist der Verbandsdirektor verpflichtet, den betr. Verein zur Beseitigung der betreffenden Misstände aufzufordern, und, sofern auch eine nochmalige desfallsige Aufforderung ohne Erfolg bleiben sollte, dem Verbandstag zur weiteren Entschliessung Kenntnis zu geben. Der Verbandstag ist befugt, Vereine, welche die Prüfung ihrer Einrichtungen und ihrer Geschäftsführung durch den bestellten Revisor verweigern, oder welche Uebelstände der gedachten Art binnen einer von der Versammlung bestimmten Frist nicht beseitigen, aus dem Verbande auszuschliessen." —

Soviel über den „Genossenschafts-Revisor," der zwar zweifellos Gutes wirkt, aber durchaus noch nicht auf der Höhe steht.[1])

III. Der Gründungs- und Gelegenheits-Revisor des Aktienrechts.

A. Die Rechtsstellung des Aktiengesellschafts-Revisors im Allgemeinen.

Ausser dem Genossenschafts-Revisor sieht das deutsche Recht noch zwei weitere Arten von Revisoren vor: den sogenannten Gründungs-Revisor und den gelegentlichen Revisor zur Prüfung der Bilanz oder der Geschäftsführung oder einzelner Gründungs-Vorgänge. Diese beiden Arten von Revisoren kommen aber nur für Aktiengesellschaften in Betracht, und in Betreff ihrer

---

[1]) Mit diesem Urteil will ich selbstverständlich keinen der Herren Genossenschaftsrevisoren persönlich treffen, sondern ich ziele damit nur auf das bei den Genossenschaften geübte Revisionssystem, das ich noch durchaus nicht für zulänglich halte, so eifrig man auch bemüht gewesen sein mag, es zu verbessern. Die Zahl der in Konkurs geratenen Genossenschaften, die doch wirklich keine kleine ist, könnte durch eine weitergehende Verbesserung des genossenschaftlichen Revisionswesens ganz zweifellos wesentlich verringert werden.

Digitized by Google

schreibt das Deutsche Handelsgesetzbuch in den §§ 192 bis 194 und 266 bis 267 das Folgende vor:

§ 192. „Die Mitglieder des Vorstandes und des Aufsichtsrats haben den Hergang der Gründung zu prüfen.

Gehört ein Mitglied des Vorstandes oder des Aufsichtsrats zu den Gründern, oder hat sich ein Mitglied einen besonderen Vorteil oder für die Gründung oder deren Vorbereitung eine Entschädigung oder Belohnung ausbedungen, oder liegt ein Fall des § 186 Abs. 2 vor, so hat ausserdem eine Prüfung durch besondere Revisoren stattzufinden.

Die Revisoren werden durch das für die Vertretung des Handelsstandes berufene Organ, in Ermangelung eines solchen durch das Gericht bestellt, in dessen Bezirke die Gesellschaft ihren Sitz hat."

§ 193. „Die Prüfung hat sich insbesondere auf die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben zu erstrecken, die in Ansehung der Zeichnung und Einzahlung des Grundkapitals sowie in Ansehung der im § 186 vorgesehenen Festsetzung von den Gründern gemacht sind. Der Inhalt der im § 191 bestimmten Erklärung ist auch in der Richtung zu prüfen, ob bezüglich der Angemessenheit der für die eingelegten oder übernommenen Gegenstände gewährten Beträge Bedenken obwalten.

Ueber die Prüfung ist unter Darlegung der im Abs. 1 bezeichneten Umstände schriftlich Bericht zu erstatten.

Sind die Revisoren durch das für die Vertretung des Handelsstandes berufene Organ bestellt, so haben sie diesem ein Exemplar des Berichts einzureichen. Die Einsicht der eingereichten Berichte ist jedem gestattet."

§ 194. „Ergeben sich zwischen den im § 192 Abs. 2, 3 bezeichneten Revisoren und den Gründern Meinungsverschiedenheiten über den Umfang der von den Gründern zu gewährenden Aufklärungen und Nachweise, so entscheidet entgültig diejenige Stelle, von welcher die Revisoren ernannt sind. Solange sich die Gründer weigern, der Entscheidung nachzukommen, unterbleibt die Erstattung des Prüfungsberichtes.

Die Revisoren haben Anspruch auf Ersatz angemessener barer Auslagen und auf Vergütung für ihre Tätigkeit. Die Auslagen und die Vergütung werden durch die im Abs. 1 bezeichnete Stelle festgesetzt."

Digitized by Google

§ 266. „Die Generalversammlung kann mit einfacher Stimmenmehrheit die Bestellung von Revisoren zur Prüfung der Bilanz oder zur Prüfung von Vorgängen bei der Gründung oder der Geschäftsführung beschliessen.

Ist in der Generalversammlung ein Antrag auf Bestellung von Revisoren zur Prüfung eines Vorganges bei der Gründung oder eines nicht länger als zwei Jahre zurückliegenden Vorganges bei der Geschäftsführung abgelehnt worden, so können auf Antrag von Aktionären, deren Anteile zusammen den zehnten Teil des Grundkapitals erreichen, Revisoren durch das Gericht, in dessen Bezirk die Gesellschaft ihren Sitz hat, ernannt werden.

Dem Antrag ist nur dann stattzugeben, wenn glaubhaft gemacht wird, dass bei dem Vorgang Unredlichkeiten oder grobe Verletzungen des Gesetzes oder des Gesellschaftsvertrags stattgefunden haben. Die Antragsteller haben die Aktien bis zur Entscheidung über den Antrag zu hinterlegen und glaubhaft zu machen, dass sie seit mindestens sechs Monaten, von der Generalversammlung zurückgerechnet, Besitzer der Aktien sind. Vor der Ernennung sind der Vorstand und der Aufsichtsrat zu hören. Die Ernennung kann auf Verlangen von einer nach freiem Ermessen zu bestimmenden Sicherheitsleistung abhängig gemacht werden."

§ 267. „Der Vorstand hat in den Fällen des § 266 den Revisoren die Einsicht der Bücher und Schriften der Gesellschaft, und die Untersuchung des Bestandes der Gesellschaftskasse sowie der Bestände an Wertpapieren und Waren zu gestatten.

Der Bericht über das Ergebnis der Prüfung ist von den Revisoren unverzüglich dem Handelsregister einzureichen und von dem Vorstande bei der Berufung der nächsten Generalversammlung als Gegenstand der Beschlussfassung anzukündigen[1]). Zum Haudelsregister einer Zweigniederlassung findet die Einreichung des Berichts nicht statt.

Im Falle des § 266 Abs. 2 beschliesst die Generalversammlung, ob die entstandenen Kosten von der Gesell-

---

[1]) Diese an sich sehr weise, den leitenden Organen der Aktien-Gesellschaften aber manchmal recht unbequeme Vorschrift wird häufig dadurch umgangen, dass man statt völlig neutraler Revisoren sogen. „Prüfungsausschüsse" aus der Mitte der Aktionäre ernennt und diese Ausschüsse das Interesse nicht der Gesamtheit, sondern nur eines bestimmten Klüngels von Aktionären fördern und vertreten lässt.

Digitized by Google

schaft zu tragen sind. Wird der Antrag auf Ernennung von Revisoren durch das Gericht zurückgewiesen oder erweist er sich nach dem Ergebnisse der Prüfung als unbegründet, so haften die Aktionäre, falls ihre Handlungsweise eine bösliche war, für einen der Gesellschaft durch den Antrag entstehenden Schaden als Gesamtschuldner."

B. Die Rechtsstellung des Gründungsrevisors.

Was die Wahl der Gründungsrevisoren betrifft, so hat solche nach § 192 in erster Linie durch die Mitglieder des Vorstands und des Aufsichtsrats zu erfolgen; nur wenn ein Mitglied des Vorstandes oder Aufsichtsrats zu den Gründern gehört, oder wenn ein Mitglied dieser Organe einen Gründerlohn sich ausbedungen hat, und endlich in allen Fällen qualifizierter Gründung, d. h. also überall da, wo das Grundkapital ganz oder teilweise durch Uebernahme sogenannter Sacheinlagen (bereits vorhandene Anlagen, Grundstücke usw.) aufgebracht wird, ist unter allen Umständen die Revision durch besondere Revisoren (Gründungsrevisoren) vorzunehmen. Die Bestellung derartiger Revisoren liegt gesetzlich den amtlichen Handelsvertretungen (Handelskammern, kaufmännischen Korporationen u. dgl.) ob, und nur wo eine solche Vertretung nicht besteht, hat die Bestellung durch das Gericht zu erfolgen, in dessen Bezirk die betreffende Gesellschaft ihren Sitz hat. Die Zahl der zu ernennenden Gründungsrevisoren hat stets mindestens zwei zu betragen, da das Gesetz im Plural spricht, und jeder einzelne Revisor hat, völlig unabhängig vom andern, den ganzen Hergang zu prüfen; die Prüfung unter sich zu teilen ist den Revisoren nicht gestattet.

Bestimmte Eigenschaften für den Revisor sind nicht vorgesehen, nur ist Geschäftsfähigkeit selbstverständlich unbedingte Voraussetzung; auch folgt aus der Natur der Sache, dass der Revisor nicht selbst zu den Gründern gehören darf, denn er soll eben uninteressiert sein. Personen weiblichen Geschlechtes können, wenn sie den vorstehenden Bedingungen entsprechen, ebenfalls zu Revisoren ernannt werden.

Die Gründungsrevisoren stehen unter der Aufsicht der bestellenden Behörden. Eine ausdrückliche Verantwortlichkeit ist für sie gesetzlich nicht vorgesehen, doch haften sie selbstverständlich gleichwohl für Vorsatz und Versehen und zwar nach der allgemeinen Vorschrift des § 276 B. G. B.

Digitized by Google

Was den von dem Revisor nach § 193 B. G. B. zu erstattenden Bericht betrifft, so ist folgendes zu bemerken.

Prüfung und Bericht haben sich nicht nur auf die in § 193 B. G. B. erwähnten Punkte zu erstrecken, sondern es ist auch über die Feststellung des Statuts nach seinen materiellen und formellen Erfordernissen, sowie über die ordnungsgemässe Bestellung der Gesellschaftsorgane, das Vorhandensein einer etwa erforderlichen Staatsgenehmigung und anderes mehr zu berichten. Betreffs der Zeichnung des Grundkapitals, sowie der Einzahlung auf dasselbe und ebenso auch hinsichtlich der für einzelne Aktionäre etwa festgesetzten besonderen Vorteile und hinsichtlich des Handlungsaufwands haben die Revisoren nur die Richtigkeit und Vollständigkeit der von den Gründern gemachten Angaben zu prüfen. Bei Sacheinlagen und Uebernahmen dagegen ist auch zu untersuchen, ob die bezüglichen Beträge als angemessen erscheinen.

Unerlässlich ist, dass der Revisionsbericht schriftlich und in doppelter Ausführung erstattet werde und dass die Revisoren beide Exemplare eigenhändig unterzeichnen. Ein Exemplar des Berichts erhält die Behörde, durch welche die Bestellung des Revisors erfolgt ist; das zweite Exemplar ist dem gewählten Vorstand, oder sonst einer der bei der Gründung beteiligten Personen zu übergeben. — Ein Votum über die Qualität der Gründung in ihrer Gesamtheit braucht der Revisionsbericht nicht zu enthalten; zulässig ist dies aber.

Ueber Meinungsverschiedenheiten zwischen den amtlich bestellten Revisoren und den Gründern über den Umfang der Erklärungen und Nachweise entscheidet die Stelle, welche die Revisoren bestellt hat, also das Organ des Handelsstandes oder das Gericht. Die Entscheidung ist endgültig, d. h. es kann keine Beschwerde erhoben werden.

Die Entschädigung der Revisoren ist dahin geregelt, dass diese Anspruch auf Ersatz angemessener barer Auslagen und auf Vergütung haben. Beides wird durch die Stelle festgesetzt, welche den Revisor ernannt hat. Setzt das Gericht fest, so greift § 146 des Gesetzes über die freiwillige Gerichtsbarkeit Platz. Beschwerde ist hier zulässig. Zahlungspflichtig ist natürlich immer die Gesellschaft, dafern sie zu stande kommt. Haben die Gründer mit den Revisoren vereinbart, dass sie, und nicht die Gesellschaft die Vergütung zahlen soll,

Digitized by Google

so ist diese Vereinbarung nicht richtig; denn nur wegen der Höhe ist die Festsetzung durch die Behörde Anspruchsbedingung. Kommt die Aktiengesellschaft nicht zustande, so haben diejenigen Personen die Kosten zu tragen, welche die Revisoren beauftragt haben; ist dies von den Vertretern der „errichteten" Gesellschaft geschehen, so haften in solchem Falle die sämtlichen Gründer.

C. Die Rechtsstellung des Gelegenheitsrevisors.

Was die in den §§ 266 und 267 beregten Revisoren zur Prüfung der Bilanz u.s.w. (d. h. also die Gelegenheitsrevisoren) betrifft, so darf die Ernennung solcher wie wir gesehen haben, sowohl die Generalversammlung als auch eine, ein bestimmtes Aktienkapital repräsentierende Gruppe von Aktionären (die sogenannte Aktionär-Fraktion), verlangen. Ich will die beiden Ernennungsarten getrennt vornehmen.

1. Die Ernennung durch die **Generalversammlung.**

Die Ernennung derartiger Gelegenheits-Revisoren durch die Generalversammlung erfolgt mit einfacher Stimmenmehrheit. Einer Statutenbestimmung, durch welche die Abstimmung erschwert würde, fehlt unter allen Umständen die Rechtsgültigkeit. Die Ausführung des Ernennungsbeschlusses ist Sache des Vorstandes unter Ueberwachung des Aufsichtsrats. Die Revisoren sind also durch den Vorstand zu bestellen; doch steht auch nichts entgegen, wenn die Ernennung im Auftrage der Generalversammlung durch den Aufsichtsrat oder durch die Generalversammlung selbst direkt erfolgt.

Durch die Uebernahme des Amtes treten die Revisoren in ein Vertragsverhältnis zur Gesellschaft. Ein Anspruch auf Entgelt steht den Gelegenheits-Revisoren für ihre Mühewaltung gleichwohl nur dann unter allen Umständen zu, wenn sie nicht Aktionäre der Gesellschaft sind; sind sie Aktionäre, so haben sie eine Entschädigung nur dann zu beanspruchen, wenn ihnen eine solche von den Gesellschaftsorganen ausdrücklich vorher zugestanden worden ist.

Soviel über die Ernennung der Gelegenheits-Revisoren durch die Generalversammlung.

2. Die Ernennung durch die **Aktionär-Fraktion.**

In betreff dieser liegen die Dinge weniger einfach. Es wird dieses Recht von Staub (Kommentar zum H. G. B.) in folgenden drei Richtungen abgehandelt:

Digitized by Google

1. Gerichtliche Zuständigkeit, 2. Gegenstand und Voraussetzungen des Antrags und 3. Verfahren des Gerichts.

1. Zuständig für die Ernennung ist hiernach das Amtsgericht. Und insoweit Vorgänge bei der Geschäftsführung zu prüfen sind, sind immer nur bestimmte, höchstens zwei Jahre zurückliegende Vorgänge gemeint; Gründungsvorgänge dagegen können auch einer beliebig früheren Zeit angehören.

2. Die Voraussetzungen des Antrags sind zwingend, und das Gesellschafts-Statut darf weder grössere noch geringere Erfordernisse aufstellen, als sie vom Gesetzgeber ausdrücklich vorgesehen sind; denn weder soll das vom Gesetzgeber gewollte Untersuchungsrecht illusorisch gemacht, noch dem Einzelaktionär ein dem Missbrauch ausgesetztes Recht zu leicht gewährt werden.

Die Voraussetzungen für einen von der „Aktionär-Fraktion" einzubringenden Antrag auf gerichtliche Ernennung von Revisoren (zum Zwecke der Prüfung von Gründungs- und Geschäftsführungs-Vorgängen) ergeben sich nach § 266 H. G. B. wie folgt:

a) ein in der Generalversammlung gestellter Antrag auf Bestellung von Revisoren muss vorher abgelehnt sein;

b) es muss glaubhaft gemacht werden, dass bei den betreffenden Vorgängen Unredlichkeiten oder grobe Gesetz- und Statutenwidrigkeiten vorgekommen sind;

c) die Aktionäre müssen ihre Aktien im Betrage von 1/10 des Grundkapitals bis zur Entscheidung über den Antrag hinterlegen und den sechsmonatlichen Besitz glaubhaft machen. (Trotz des im Gesetz stehenden Plurals kann auch ein einzelner Aktionär, wenn er über den vorgeschriebenen Aktienbesitz verfügt, den Antrag stellen. Wieviel auf die Aktien eingezahlt ist, ist dabei gleichgültig: nur der Nominalbetrag entscheidet. Was die Glaubhaftmachung der erforderten Aktienbesitzer betrifft, so würde die betr. Bankiersnote über den vor sechs Monaten erfolgten Ankauf genügen.)

3. Das gerichtliche Verfahren charakterisiert sich zunächst als einen Akt der freiwilligen Gerichtsbarkeit. Zuständig ist, wie bereits erwähnt, das Amtsgericht. Die Anträge und Erklärungen können zu Protokoll des Gerichtsschreibers, oder auch schriftlich ohne jede Förmlichkeit erfolgen. Das Gericht kann von Amtswegen alle

Digitized by Google

erforderlichen Ermittelungen anstellen und Beweise erheben. Will es dem gestellten Antrag stattgeben, so hat es vor der Ernennung der Revisoren Vorstand und Aufsichtsrat zu hören; soll der Antrag zurückgewiesen werden, so bedarf es dessen nicht. — Die Entscheidung erfolgt durch eine gerichtliche Verfügung. Bestimmt diese, dass Revisoren ernannt werden sollen, so hat die Gesellschaft das Recht, vor der Ernennung der Revisoren die Hinterlegung einer nach freiem Ermessen zu bestellenden Sicherheit zu verlangen. Die Hinterlegung erfolgt, wenn sie erfolgt, nach den allgemeinen Hinterlegungsvorschriften. Ueber die Rückzahlung der Sicherheit muss, wenn keine Einigung erzielt wird, im Prozesszwang entschieden werden. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Sicherheit nur für denjenigen Schaden haftet, dessen Ersatz der Antragsteller nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen, insbesondere also nach § 267 Abs. 3 obliegt. Die Verfügung betr. Ernennung von Revisoren hat das Gericht auch den Revisoren zuzustellen, wobei aber festzustellen ist, dass das Gericht die Revisoren nicht zu benennen, sondern nur zu ernennen hat. Die Ernennung liegt in der Zustellung der Verfügung. Erhält diese nichts über die Richtung, in der sich die Revision bewegen soll, so muss das Gericht die Revisoren darüber mit besonderer Weisung versehen. — Gegen die Verfügung ist sofortige Beschwerde an das Landgericht zulässig, gegen die Entscheidung der Beschwerdegerichte weitere Beschwerde ans Oberlandesgericht (in Preussen ans Kammergericht), welches letztere in Konfliktsfällen die Entscheidung dem Reichsgericht zu überlassen hat. — Ernannt werden kann auch ein Revisor. Der Ausdruck „Revisor" zwingt in diesem Falle (nach Staub, Kommentar zum H. G. B.) nicht zur Annahme des Gegenteils, wie ja auch das Wort „Aktionäre" im zweiten Absatz nicht nur einer Mehrheit, sondern auch einem einzelnen Aktionär das Recht der Antragstellung verleiht. (Entgegengesetzter Ansicht ist Makover in seinem Kommentar.) Was die Kosten des Antrags betrifft, so trägt sie auf alle Fälle der Antragsteller. Die Gesellschaft kann sie übernehmen, verpflichtet ist sie aber dazu nicht. — Im Uebrigen ist betreffs der Rechtsstellung des Gelegenheits-Revisors noch das Folgende zu bemerken: Es liegt, wenn die Bestellung durch die Generalversammlung erfolgt, Dienstvertrag bezw. Auftrag nach Titel 6 oder 10 des B. G. B. vor; Werkvertrag (nach Titel 7 des B. G. B.) ist deshalb nicht anzunehmen, weil die Revisionstätigkeit

Digitized by Google

an und für sich (nicht ihr Erfolg) Gegenstand des Vertrages ist.[1]) Erfolgt dagegen die Bestellung durchs Gericht, so befinden sich die Gelegenheits-Revisoren ganz in derselben Lage, wie die Gründungs-Revisoren, d. h. sie sind dann ebenfalls als eine Art Beamte anzusehen, indem sie nicht minder unter behördlicher Aufsicht wie diese stehen, und sich sogar etwaigen Instruktionen der bestellenden Behörde ausdrücklich unterwerfen müssen. Allerdings nicht Staatsbeamte sind die Gründungs- und Gelegenheits-Revisoren (und zwar weder Reichsbeamte im Sinne des Reichsbeamtengesetzes noch Landesbeamte im Sinne eines der Partikularrechte, noch Beamte im Sinne des Reichsstrafgesetzbuchs, noch endlich Staatsbeamte im allgemein wissenschaftlichen Sinne, sondern sie nehmen hinsichtlich ihrer rechtlichen Natur die Stellung ein wie etwa der Konkursverwalter nach Reichsrecht, der Vormund nach allgemein bürgerlichem Recht und die preussischen Handelssachverständigen nach dem preussischen Handelskammergesetz. Auch ist die Tätigkeit des Gründungs- und Gelegenheits-Revisors nicht Amtsführung in dem Sinne, dass der Revisor ein Amt bei der Aktiengesellschaft, als einer juristischen Person, bekleidet. Ebensowenig darf der deutsche Gründungs- und Gelegenheits-Revisor als Organ der Aktiengesellschaft, wie der englische Auditor, bezeichnet werden; er steht vielmehr völlig ausserhalb (nicht innerhalb) der Aktiengesellschaft.

D. Die Rechtsstellung und Wirksamkeit der sogen. Revisionskommissionen.

In zahlreichen Fällen werden zu Revisoren nicht völlig ausserhalb der Gesellschaft stehende Personen, sondern Aktionäre bestellt, was gesetzlich durchaus als zulässig erscheint; man nennt die Gesamtheit solcher Revisoren gewöhnlich Revisionskommission. Die Bestellung solcher Kommissionen erfolgt zumeist durch die Generalversammlung, doch kann sie selbstverständlich auch von einer Aktionär-Fraktion ausgehn. Auch die den Reihen der Aktionäre entstammenden Revisoren (Revisionskommissionen) treten zur Gesellschaft in ein Vertrags-

[1]) Genau das Gleiche gilt natürlich auch für alle diejenigen Berufsrevisoren oder sonstige Personen, die irgend einen Revisionsauftrag von der Direktion oder dem Aufsichtsrat einer Aktiengesellschaft erhalten; derartige Revisoren sind streng an den ihnen erteilten Auftrag gebunden, und wenn ihnen dieser aus irgend einem Grunde nicht genehm ist, so müssen sie ihn eben ablehnen; davon abweichen dürfen sie nicht nach Belieben.

Digitized by Google

LIBRARY OF THE UNIVERSITY OF CALIFORNIA

verhältnis; sie haben aber, wie wir bereits oben gesehen, eine Entschädigung für ihre Arbeit gleichwohl nur dann zu beanspruchen, wenn ihnen eine solche von den Gesellschaftsorganen ausdrücklich zugebilligt worden ist; ist letzteres nicht der Fall, dann müssen sie sich eben mit den idealen Verdiensten begnügen, die sie sich um die Gesellschaft möglicherweise erworben haben.

Was die revisions-technische Wirksamkeit der „Revisionskommissionen" betrifft, so würde es im allgemeinen nicht der Wahrheit entsprechen, wollte man sie als besonders segensreich bezeichnen. Man wird im Gegenteil nicht umhin können, die etwas herbe Charakteristik, die ihr einer meiner vereidigten Fachkollegen (H. Fellmeth in München) in einer kleinen Schrift über „Bücherrevision der Aktiengesellschaften und Privatgeschäfte" angedeihen lässt, für durchaus zutreffend zu halten; diese Charakteristik lautet wörtlich wie folgt: „Bei den Aktiengesellschaften besteht vielfach die Gewohnheit, aus dem Kreis der Aufsichtsratsmitglieder (der Aktionäre) sogenannte Revisionskommissionen zu bilden. Ich kann mich nicht entschliessen, ihr Wirken für besonders erspriesslich zu halten, und wer wie ich Gelegenheit gehabt, ihren Prüfungsarbeiten beizuwohnen, den werden die bei Aktiengesellschaften so oft vorkommenden Bilanzverschleierungen und sonstige gesetzwidrige Transaktionen, die nicht allein den Vorstand, sondern auch die Aufsichtsräte dem Strafrichter überliefern, nicht eben Wunder nehmen.".

E. Sogenannte Normativbestimmungen der Handelskammern und Ausbau der Berufsrevision.

Die weitaus meisten Bestellungen von Gründungs- und Gelegenheits-Revisoren erfolgen tatsächlich durch die Handelskammern, und diese haben sich's angelegen sein lassen, nicht bloss bei der Bestellung der Revisoren bestimmte Grundsätze zu befolgen, sondern auch Regulative, Normativbestimmungen und dergleichen für die Revisoren aufzustellen[1]); allein jene Grundsätze haben im Lauf der Zeit zum guten Teil entweder wieder aufgegeben werden

[1]) So hat z. B. die Münchener Handelskammer folgende Normativbestimmungen für die Ausführung von Revisionen erlassen: „Dem Revisionsbericht sind folgende Urkunden und Schriftstücke zu Grunde zu legen:

1. der Prüfungsakt des Vorstandes und des Aufsichtsrats;
2. die notarielle Urkunde über die Errichtung der Gesellschaft;

Digitized by Google

müssen, oder sie sind bei einem durchgreifenden Wechsel in der Zusammensetzung der Kammer unbeachtet gelassen worden, und bei einzelnen Regulativen usw. ist wohl auch über die Kompetenz der Kammer hinausgegangen worden, so dass die eine oder andere Bestimmung nur insoweit Geltung besessen hat, als sie freiwillig befolgt worden ist. In jedem Fall aber kommt allen solchen Normen und Grundsätzen keine allgemeine Bedeutung zu, was sehr zu beklagen ist, da das Revisionswesen ein festes Rückgrat unter solchen Umständen nicht zu erlangen vermag.

Wenn unser Revisionswesen von innen heraus erstarken und gesunden soll, so ist es unbedingt nötig, dass die ständige Revision auch für die Aktiengesellschaft als gesetzliches Zwangserfordernis gesetzlich festgelegt wird, und dass zu ständigen Revisionen sowohl, wie auch zu Gründungs- und Gelegenheits-Revisionen, wenn nicht ausschliesslich, so doch in erster Linie die Berufsrevisoren, voran die vereidigten, berufen werden; nur Uebung macht bekanntlich den Meister, uud nur wenn das Revidieren häufig geübt und angemessen honoriert wird, wird es auch möglich sein, wirklich leistungsfähige Revisoren und Revisionsanstalten zu schaffen; ebenso wird's auch erst dann zu einer ausgiebigen Rechtssprechung übers Revisionswesen kommen. — Ich komme auf diese Dinge übrigens später noch ausführlicher zurück.

---

3. für den Fall, dass die Gesellschaft ein Geschäft zum Zwecke der Fortführung übernimmt:
   a) die erste Vermögensaufstellung (Bilanz);
   b) die Spezifikation der übernommenen Immobilien, Maschinen, Vorräte usw., soweit eine solche nicht aus dem Notariatsakte zu entnehmen ist, nebst Angabe des Wertanschlages;
   c) die Urkunde der königl. Brandversicherungskammer;
   d) einen Auszug aus den Büchern des Vorbesitzers zurückgehend bis auf mindestens vier Jahre, woraus ersichtlich ist, zu welchen Ansätzen die übergegangenen Vermögensstücke in den einzelnen Jahren zu Buch gestanden, sowie welcher Reingewinn erzielt wurde.

Dem Ermessen der Revisoren bleibt überlassen:

   a) die Besichtigung der überlassenen Vermögensstücke;
   b) die Beschaffung spezieller Gutachten unbeteiligter Sachverständiger über die angeschlagenen Werte der Vermögensstücke:
   c) die Einsichtnahme der Bücher;
   d) die Verzichtleistung auf die Ausfolgung einzelner der genannten Schriftstücke, und
   e) die Art und Weise, in der sie sich Ueberzeugung über die erfolgte Zeichnung und Einzahlung des Grundkapitals verschaffen."

Digitized by Google

IV. Der Gemeinde-Revisor.

A. Allgemeines.

Wenn man vom Finanzwesen einer Gemeinde spricht, so versteht man unter „Gemeinde" gewöhnlich die politische, d. h. die Ortsgemeinde; es bestehen aber in oder neben der Ortsgemeinde auch noch gewisse Sondergebilde mit besonderen Verwaltungsaufgaben, wie z. B. Schulgemeinden, Kirchgemeinden, Flurgemeinden, Deichgemeinden und Interessengenossenschaften für Bewässerungs- und Entwässerungsanlagen, Wegebau, Meliorationen, Bergwerksbetriebe u. a., und diese gemeindlichen Sondergebilde besitzen entweder selbst ein gewisses Sondervermögen mit aus diesem Besitz folgender Verwaltung und Finanzwirtschaft, oder die betreffenden Verwaltungen stecken mit im allgemeinen Gemeinebetrieb. Dann kommen aber auch Vereinigungen mehrerer Gemeinden und Einverleibungen von Vororten vor, wie auch umgekehrt zuweilen eine Ortschaft in mehrere Gemeinden zerfällt; in solchen Fällen kann entweder völlige Sonderverwaltung oder gemeinschaftliche Verwaltung der gesondert gehaltenen Vermögen oder vollständige Verschmelzung der ursprünglich geschiedenen Vermögen in Frage sein. Hieraus folgt, dass Ortschaft und Gemeinde durchaus nicht immer dasselbe ist. Erfolgt die Finanzverwaltung verschiedener kommunaler Körperschaften von einer gemeinschaftlichen Stelle aus, so sind die Nachweise über die Verwaltung jedes Einzelvermögens und die Aufzeichnungen über die finanziellen Verhältnisse jeder Körperschaft natürlich getrennt zu halten.

Gestalt und Ordnung des kommunalen Finanzwesens zeigt bei uns in Deutschland naturgemäss noch ein sehr buntes Bild, denn die deutsche Einheit hat bekanntlich wohl an einzelnem geleckt, doch bei weitem noch nicht sich aufs ganze erstreckt; aber die Grösse der Gemeinde, sowie Art und Umfang ihrer Verwaltungsaufgaben spielen dabei natürlich auch eine Rolle, und wahrscheinlich die grössere.[1])

[1]) Auch selbst in Preussen, wo den Stadtgemeinden — im Gegensatz zu manchen anderen deutschen Staaten — das Selbstverwaltungsrecht auch in Bezug auf die Abnahme und Entlastung ihrer Jahresrechnung zugestanden ist, scheint im Rechnungs-, Kassen- und Revisionswesen noch ein ziemlich buntes Durcheinander zu herrschen, und die erforderliche Sicherheit nicht überall gewährleistet zu sein. Zwar ist man bekanntlich bestrebt, diese Dinge möglichst für ganz

Digitized by Google

Bei kleinen Gemeinden wird in der Regel die Prüfung durch einen Beamten des Bezirksverwaltungsamtes oder auch von einem von den Gemeindeorganen hierzu beauftragten anderen Beamten vorgenommen. Mittlere und grössere Gemeinden dagegen pflegen sich einen eigenen Gemeinderevisor zu leisten, während bei den grossen Verwaltungen ein aus mehreren Beamten zusammengesetztes Revisionsbüreau (Rechnungsamt) besteht.

Es ist naturgemäss zunächst Aufgabe der Verwaltungsbehörde, dafür zu sorgen, dass die Jahresrechnung rechtzeitig aufgestellt und geprüft werde. Ueberall da aber, wo ein eigener Revisionsbeamter angestellt oder ein organisiertes Revisionsbüreau vorhanden ist, wird man die Sorge um rechtzeitige Fertigstellung der Jahresrechnung und um Einleitung und Fortführung der Prüfungsverhandlungen wohl besser jenen besonderen Revisions-Instanzen überlassen.

Die Rechnungsprüfung bei den Gemeindeverwaltungen pflegt sich im allgemeinen sowohl auf die Richtigkeit des Zahlenwerks, als auch auf die Rechtmässigkeit der Einnahmen und Ausgaben und die Bestände zu erstrecken, und sie ist sonach dreifacher, d. h. formeller (kalkulatorischer), materieller und rechtlicher Art. Technisch spielt sich diese Prüfung im allgemeinen wie folgt ab:

Es wird untersucht, ob alle Einahmen und Ausgaben ordnungsmässig belegt sind, und ob die in Rechnung gestellten Beträge 1. den Belegen und 2. den allgemeinen Rechnungsvorschriften und besonderen Anordnungen der Verwaltungsbehörde entsprechen.

In allen Fällen wo nicht der Revisionsbeamte, sondern irgend ein anderer Beamter die Belege festgestellt hat, wird die Richtigkeit der Belege durch Stichproben geprüft. Ueberhaupt noch nicht festgestellte Belege werden vom Revisionsbeamten geprüft und nachgerechnet, wie denn dieser auch festzustellen hat, ob der Text der Rechnungen sachgemäss und richtig abgefasst und die Einordnung der Rechnungsposten nach Massgabe der Etats und etwa vorhandener besonderer Vorschriften erfolgt ist.

Deutschland — wenigstens in den Grundzügen — einheitlich zu regeln und auszugestalten, aber wer den genius saeculi in Deutschland genau kennt, der wird an einen durchgreifenden Erfolg dieser Bestrebungen für absehbare Zeit kaum zu glauben vermögen.

Digitized by Google

Sein besonderes Augenmerk richtet der Revisor auf die Addierung der Seitensummen, der Ueberträge sowie der Zusammenstellung aller Einzelsummen zu Schluss- und Hauptsummen, und ebenso sorgfältig prüft er, ob alle von der vorigen Jahresrechnung ausgewiesenen Bestände und Gewährschaftsmittel mit den richtigen Beträgen in die vorliegende Rechnung übertragen, und alle nach der vorigen Jahresrechnung feststehenden Einnahmen und Ausgaben unverändert in die neue Rechnung übernommen und etwaige Aenderungen ordnungsmässig belegt sind.

Ebenso wird nachgesehen ob

1. alle näheren Bestimmungen und Bezeichnungen bei Einnahmen und Ausgaben, besonders aber ob Angaben über Nummer, Grösse, Gewicht, Mass, Zahlungstermine, Empfänger oder Zahlungspflichtige aus Vorrechnung oder Belegen richtig herübergenommen sind;
2. ob alle Reste richtig eingestellt und alle der späteren Erledigung vorbehaltenen Differenzen aus der Vorrechnung ordnungsgemäss erledigt sind;
3. ob nicht etwa in früheren Jahren zu Recht erfolgte Einnahmen im letzten Rechnungsjahr irrtümlicher Weise unterblieben, oder Ausgaben etwa doppelt oder zu Unrecht geleistet, oder auch nur doppelt oder zu Unrecht gebucht worden sind;
4. ob bei den Einnahmen und Ausgaben überall die richtigen Tarif- und Gebührensätze angewendet und keinerlei Verstösse gegen die gesetzlichen Vorschriften begangen sind; ferner ob Erhebungen und Leistungen stets im Einklang mit den Etatsvorschriften oder den Beschlüssen der Verwaltungs- oder Ueberwachungsorgane sich befunden haben.

Endlich werden die einzelnen Rechnungspositionen mit dem Etat verglichen und etwaige Etatsüberschreitungen und andere ungerechtfertigte Abweichungen festgestellt, wie denn selbstverständlich auch alle den gesetzlichen oder administrativen Vorschriften zuwiderlaufende Anordnungen und Zahlungsanweisungen beanstandet und einzeln bezeichnet werden müssen.

Nach Beendigung der Revision wird über diese eingehend Bericht erstattet, und dieser Bericht vorerst dem verantwortlichen Rechnungsführer zur Aufklärung oder Erläuterung der bemängelten Posten überlassen; erst wenn alles geklärt und richtig gestellt ist, wird der Bericht samt allen Protokollen über die gepflogenen Aufklärungs-

Digitized by Google

verhandlungen behufs Erlangung der Entlastung den zuständigen Organen übergeben. Trotz der erhaltenen Entlastung aber bleibt der verantwortliche Rechnungsführer auch ferner noch haftbar:

1. für Rechenfehler, die erst später zutage treten;
2. für alle Differenzen, die an Hand der Rechnung und der Belege nicht aufgeklärt werden konnten;
3. für alle erst nach der Rechnungslegung und Prüfung sich herausstellenden Handlungen oder Unterlassungen doloser Art.

B. Leitsätze für's kommunale Rechnungs- und Revisionswesen.

Die Ausführungen des vorigen Abschnitts sind im grossen und ganzen dem preisgekrönten Constantini'schen Werk über das Kassen- und Rechnungswesen der deutschen Stadtgemeinden entnommen[1]); möge sich der Leser nun noch die nachfolgenden Gedankengänge aus der Kramer'schen Schrift über die Vornahme von Kassen- und anderen Revisionen[2]) freundlich gefallen lassen; der Verfasser, der Oberrevisor der Stadt Frankfurt a. M. ist, lässt sich u. a. ungefähr wie folgt vernehmen:

„Noch wichtiger als die Auswahl der geeigneten Personen für die Wahrnehmung von Kassengeschäften und Revisionen ist die Schaffung solcher systematisch ineinandergreifenden verwaltungsmässigen Kontrolleinrichtungen, vermöge deren die vorzunehmenden Revisionen nur als sicher und rechtzeitig funktionierende Schlussglieder eines Ringes von Vorsichtsmassregeln erscheinen."

„Anordnung (Verwaltung), Ausführung (Kasse) und Revision sind derart scharf von einander zu trennen, dass anordnende, ausführende und revisorische Befugnisse niemals einer und derselben Dienststelle oder Person zustehen, sondern jede Dienststelle oder Person immer nur Funktionen des einen oder anderen jener drei Geschäftskreise wahrzunehmen hat."

---

[1]) E. Constantini, das Kassen- und Rechnungswesen der deutschen Stadtgemeinden. Leipzig, F. Leineweber.

[2]) Gottfried Kramer, die Verwaltung der städtischen Kassen und die Vornahme von Kassen- und anderen Revisionen. Berlin, Carl Heymanns Verlag — Von demselben Verfasser ist kürzlich — bei F. Leineweber in Leipzig — auch noch ein grösseres Werk über das Etats-, Rechnungs-, Kassen- und Revisionswesen erschienen.

Digitized by Google

„Eine bedingungslos aufzustellende Forderung ist ferner die, dass die Art der Buchführung bei den einzelnen Verwaltungen eine vollkommen einheitliche sei. Die alte Streitfrage, ob für städtische Kassen und Verwaltungen die kameralistische oder die kaufmännische Buchführung sich besser eigne, kann dabei ganz unerörtert bleiben; es genügt zu erwähnen, dass, wenn auf der einen Seite die bei den Behörden übliche aktenmässige Geschäftsbehandlung und die durch die oft sehr weitgehende Spezialisierung des Etats bedingte besondere Einrichtung der Kassenbücher die Anwendung der kameralistischen Buchführung zu erfordern scheint, auf der anderen Seite wieder selbst grössere deutsche Städte die regelrechte doppelt-italienische Buchführung eingerichtet haben und sehr zufrieden damit sind."[1]).

„In betreff der Kassenrevisionen schreibt die (preussische) Städteordnung vor, dass zu solchen Revisionen nicht nur Magistratsmitglieder, sondern auch der Stadtverordneten-Vorsteher oder ein oder mehrere Stadtverordnete zuzuziehen sind.

Die Art der technischen Ausführung solcher Revisionen dagegen ist völlig ins Belieben der einzelnen Verwaltungen gestellt. Und da muss denn nun mit Entschiedenheit gefordert werden, dass die Revision eine absolut lückenlose und allumfassende sei. Es genügt nicht, dass man nur einfach die Geldbestände zähle, sowie die Sollbestände mit den Büchern vergleiche und dann noch eine grössere oder geringere Anzahl von Stichproben zwischen Büchern und Belegen vornehme, sondern es muss rechnungsmässig untersucht werden, erstens ob alle Bücher unter sich stimmen (d. h. also ob alle Ueberträge richtig sind), und zweitens ob sämtliche Belege, Kontrollen und sonstige Unterlagen an sich richtig und auch mit den Büchern in Uebereinstimmung sind. Selbstverständlich kann und soll die Vornahme so umfassender und eindringender Spezial-Revisionen nicht Sache einzelner Stadtverordneter und Magistratsmitglieder sein, sondern es sind damit stets und unter allen Umständen fachmännisch geschulte,

---

[1]) In Italien bedient sich schon seit langem selbst die Staatsverwaltung nicht mehr der kameralistischen, sondern der doppelten Buchführung. Wie denn Italien auch der einzige Kulturstaat sein dürfte, in dem eine förmliche Universität speziell für Kaufleute besteht.

Digitized by Google

besondere Rechnungsbeamte zu betrauen. Das sein Ressort voll beherrschende Magistratsmitglied, und der im praktischen Erwerbsleben stehende Stadtverordnete, sollen dabei zwar naturgemäss nicht völlig ausgeschaltet werden, aber sie sollen sich darauf beschränken, bei der Kassenrevision den Geldbestand festzustellen und ihn mit dem Sollbestand zu vergleichen; und ferner sollen sie sich durch eine mehr nur überschauende und allgemeine Prüfung der gesamten Geschäftshandhabung und des Zustandes der Buchführung, in Verbindung mit zweckmässigen Stichproben (die sich übrigens auch auf die Tätigkeit des mit der Spezialrevision betrauten Bücherrevisors erstrecken müssen), die Ueberzeugung verschaffen, dass die Kassensicherheit gewährleistet und das Kassenwesen in seinen Grundzügen ein geordnetes sei."

„Selbstverständlich darf die Vornahme einer Kassenrevision dem Kassenpersonal vorher nicht bekannt gegeben werden, vielmehr muss der Revisor stets völlig unvermutet kommen. Bleibt diese Vorsichtsmassregel unbeachtet, so werden Kassenapparat und Geschäftshandhabung nie ihr Alltagsgewand zeigen, sondern sie werden gleichsam wie im Sonntagsstaat, wie in Parade vorgeführt, und von einem sicheren Schluss auf ihre wahre Wesenheit kann dabei natürlich nicht die Rede sein. — Um zu verhindern, dass ein Kassierer dem andern mit Geld zur Deckung von etwaigen Fehlbeträgen aushilft, hat man den Grundsatz aufgestellt — und zwar zum Teil sogar auch bei staatlichen Verwaltungen —, dass die Revision sämtlicher Kassen an einem und demselben Tag zu erfolgen habe. Dieser Grundsatz sollte aber so schnell als möglich wieder aufgegeben werden; denn abgesehen davon, dass die die Revision ausführenden Magistratsmitglieder, Stadtverordneten und Bücherrevisoren kaum im stande sein werden, alle Kassen einer grossen Verwaltung in zweckentsprechender Weise an einem einzigen Tag zu revidieren, wird der gedachte Zweck durch unvermutete Revisionen ja auch viel gründlicher und besser erreicht."

„In die Revision einzubeziehen ist selbstverständlich auch der gegenseitige Kontokorrent-Verkehr der einzelnen Kassen, sowie der Giroverkehr mit der Reichsbank und der sonstige Bankverkehr."

„Sowohl in staatlichen wie auch in städtischen Verwaltungen werden die mit den Kassenrevisionen zu verbindenden Bücherrevisionen häufig im Nebenamt und abwechselnd auch von Beamten der Rechnungs-

Digitized by Google

büreaus (Kalkulatoren) ausgeführt. Dies ist ein unbedingt verwerflicher Gebrauch. Denn entweder sind diese Rechnungsbeamten bei der Feststellung der Belege und der Ausfertigung der Kassenanweisungen oder der Führung der Kontrollen gegen die Kassen beteiligt, und dann sind sie nicht als genügend uninteressiert und unabhängig zu betrachten, da ja auch ihnen bei ihrer gewöhnlichen Rechnungstätigkeit Fehler unterlaufen, die leicht zu einem auf gegenseitiger Schonung beruhenden vertrauten Verhältnis zwischen Kontrolleur und Kontrollierten führen. Oder es werden mit der Bücherrevision Beamte betraut, die mit dem eigentlichen Rechnungs- und Kassenwesen wenig oder nichts zu tun und infolge dessen keine ausreichende revisorische Befähigung haben. In solcher Weise ausgeführte Revisionen können ihren Zweck unmöglich erfüllen; ja sie werden oft sogar direkt Schaden stiften, oder doch eine blose Farce sein. Will man die Bücherrevisionen zu wirklich wirksamen gestalten, so betraue man mit ihnen nur entsprechend geschulte, durch keinerlei Verwaltungstätigkeit abgelenkte Berufsrevisoren; sie allein besitzen praktische wie theoretische Dienstkenntnis, Gewandheit, Scharfsinn und Unabhängigkeit genug, um eine Revision in jedem Betracht zufriedenstellend und zweckdienlich ausführen zu können."

„Sehr zu empfehlen ist — besonders im Interesse einer gründlichen und zweckdienlichen Prüfung der Jahresrechnungen — die Zusammenlegung der Bücher- und Rechnungsrevision; sie vermittelt nicht nur eine genaue Kenntnis des gesamten Rechnungs- und Kassenbetriebs, sondern hebt auch die Stellung des Revisors und die Bedeutung seiner Tätigkeit."

„Höchst zopfig und gefährlich ist die noch fast überall zu findende Gepflogenheit, die Jahresrechnung ein oder mehrere Jahre nach erfolgtem Jahresabschluss prüfen zu lassen. Mit dieser Gepflogenheit muss unbedingt und so schnell als möglich gebrochen werden; denn durch sie wird die Revision leicht Selbstzweck und leerer Formelkram. Keiner der zu beanstandenden Geschäftsvorfälle darf so weit zurückliegen, dass sich die beteiligten Beamten seiner absolut nicht mehr zu erinnern vermögen, da die erforderliche Aufklärung sonst entweder ganz unmöglich oder doch unverhältnismässig schwierig wird; ganz abgesehen davon noch, dass die betreffende Dienststelle inzwischen längst anderweit besetzt sein kann. Muss sich die Revisionsstelle zu oft notgedrungen mit

Digitized by Google

unzureichenden oder ausweichenden Antworten auf Beanstandungen begnügen, so wird dadurch nicht nur die Zuverlässigkeit der Revision, sondern am Ende auch der Revisor selbst diskreditiert. Vom Magistrat bis zum jüngsten Beamten und Hilfsarbeiter herab muss an allen Stellen die Ueberzeugung bestehen, dass vom Revisor so leicht keinerlei Mängel und Fehler im Rechnungs- und Kassenwesen übersehen und unbeanstandet übergangen werden, und dies ist nur dann zu erreichen, wenn die Revision nicht verspätet, sondern zur rechten Zeit einsetzt; zur rechten Zeit aber setzt die Revision nur dann ein, wenn sie der Belagsaufstellung und Zahlung auf dem Fusse folgt und so betrieben wird, dass sie ihr Ende kurz nach Fertigstellung des Jahresabschlusses erreicht.[1]) Mit anderen Worten: die Revision soll sich in der Hauptsache auf die noch frische Gegenwart, nicht auf die schon mehr oder minder verblasste Vergangenheit beziehen, da es nur so als möglich erscheint, Unregelmässigkeiten rechtzeitig aufzudecken und wirksam zur Sprache zu bringen. Zur Ausgestaltung der Revision in diesem Sinne wird es notwendig sein, dass der Revisor die Belege schon wenige Tage nach erfolgter Zahlung mit dem Kassenjournal vergleicht, sowie erstmalig auf richtige Anweisung und Quittung prüft und ihre nochmalige Benutzung mittels Durchlochens oder Durchstreichens unmöglich macht. Ausserdem sind die Kassenbelege allmonatlich an einem bestimmten Tage endgültig abzunehmen und vollständig durchzuprüfen, sowie mit den Kassenbüchern und Hauptbüchern sorgsam zu vergleichen."

„Es ist bereits erwähnt worden, dass die Revision — entgegen dem zur Zeit noch vielfach herrschenden Gebrauch — nicht bloss eine formelle und auch nicht bloss eine formelle und materielle sein darf, sondern dass sie sich auch auf die wirtschaftliche Seite der Dinge zu erstrecken hat.

In formeller Beziehung muss festgestellt werden, ob die Belege vorschriftsmässig aufgestellt, bescheinigt und vollzogen sind und ob sich die Form der Quittungsleistung durchweg als rechtsgültig erweist. Die rechnerische Nachprüfung der bereits vor der Zahlungsanweisung

[1]) Es wird hier also — und zwar mit vollem Rechte — Dasjenige gefordert, was man gewöhnlich als ständige Revision bezeichnet; es war von ihr schon früher die Rede und auch bei späteren Gelegenheiten werde ich noch von ihr zu sprechen haben.

Digitized by Google

als rechnerisch richtig bescheinigten Belege braucht dabei keine allumfassende zu sein; vielmehr wird die Feststellung, ob sicher und zuverlässig gerechnet worden ist, kaum mehr als eine stichweise Nachprüfung — von etwa fünf bis zehn % aller Belege — erfordern, wobei allerdings Belege mit grossem Rechnungswerk der Nachprüfung vorzugsweise bedürfen.

Die materielle Prüfung hat zu untersuchen, ob bei den städtischen Einkünften, Abgaben und Steuern, sowie bei Anweisung und Zahlung der durch die Ausgabebelege nachgewiesenen Beträge, und ferner auch bei der Verwaltung von städtischem oder Stiftseigentum nach den massgebenden Gesetzen, Verordnungen und Verwaltungsgrundsätzen verfahren worden, und ob die Erhebung und Zahlung rechtzeitig und vollständig erfolgt ist.

Durch die wirtschaftliche Prüfung endlich soll unter Vergleichen der vorjährigen Ergebnisse und früher oder anderweit bezahlter Preissätze festgestellt werden, ob bei den Einnahmen die Interessen der Stadt überall gewahrt, und bei den Ausgaben wirtschaftlich und sparsam verfahren worden ist."

„Aber nicht nur das Kassen- und Rechnungswesen ist regelmässig zu revidieren, sondern auch alles, was Inventar- und Materialbestand heisst. In jedem städtischen Haushalt finden sich Materialien und Inventarstücke, die sich mehr oder minder leicht versilbern oder in Privathaushalten verwenden lassen (wie z. B. Metalle, Hölzer, Viktualien in Kranken- und Armenhäusern), und wenn diese, was leider noch immer häufig der Fall, nie systematisch kontrolliert werden, so wirkt dies leicht wie eine unmittelbare Verleitung zur Unredlichkeit; es wird nicht nur zu direkten Entwendungen und Veruntreuungen, sondern auch zu sträflichem Einverständnis zwischen Beamten und gewissenlosen Lieferanten führen. Solchen Gefahren beugt die regelmässige Revision ebenso vor, wie denjenigen, die aus unsachgemässer Behandlung und Verwahrung der Vorräte sowie aus ungenügender Beaufsichtigung und mangelhaftem Verschluss der Lagerräume und aus nachlässiger Buchführung entstehen; denn alle Uebelstände dieser Art werden vom Revisor aufgedeckt und zur Sprache gebracht."

„Endlich sind auch sogenannte Geschäfts- und Baurevisionen nötig. Zwar kommt ihnen nur ein sog. Ordnungswert zu, aber auch die blosse Ordnung wirkt produktiv, und insofern haben Ordnungsrevisionen nicht minder wirtschaftlichen Sinn und Wert als administrativ-

Digitized by Google

juristische und materiell-kalkulatorische. Es wird bei den Baurevisionen vor allem darauf zu sehen sein, ob die Geschäftsführung der betr. Stelle streng nach den bestehenden Vorschriften erfolgt, und ob insbesondere die gegen die betr. Kasse zu führenden Einnahme- und Ausgabekontrollen, sowie alle zur ständigen Vorbereitung und laufenden Uebersicht der Geschäfte notwendigen Hilfsbücher Kontrollen, Terminkalender, Registerkarten, Vertragsbücher, Akten u. s. w. ordnungsgemäss angelegt und richtig geführt sind; ausserdem aber ist bei solchen Revisionen auch festzustellen, ob nach den bestehenden organisatorischen Einrichtungen die Unterlagen für die Rechnungs- und Veranlagungsgeschäfte den mit der Kontrollführung und Rechnungslegung betrauten Beamten derart zugefertigt werden, oder zugänglich sind, dass eine völlig sichere, lückenlose und rechtzeitige Bearbeitung aller Rechnungs- und Kassengeschäfte als gewährleistet erscheint."

„Wird die Aufgabe des Revisors im Sinne des Vorstehenden erfasst und gestellt, dann wird das ganz von selbst zu einer wesentlichen Vertiefung und zu erhöhter praktischer Wirksamkeit des kommunalen Revisionswesens führen. Nicht auf einzelne Teile des rechnerischen Gewebes darf der Revisor seine Prüfung beschränken, sondern das ganze Gewebe hat er prüfend zu überschauen; nicht bloss die technische Seite des Rechnungswesens soll seine Domäne sein, sondern auch die ökonomische. Denn Zahlen sind nur Ausdrucksformen für Werte, nicht die Werte selber, und nie wird daher der Revisor die wirtschaftliche Wahrheit ermitteln, wenn er sich auf die blosse Prüfung der Zahlen beschränkt;[1]) der Revisor, der das tut, gleicht dem Manne, der den inneren Wert eines Menschen nur an dessen Rock abmisst."

C. Die städtischen Revisionseinrichtungen in Frankfurt a. M.

Nach den vorstehend skizzierten Grundsätzen ist beispielsweise das Finanz- und Revisionswesen der Stadt Frankfurt a. Main organisiert, und man darf sagen,

[1]) Das mögen sich auch diejenigen Revisoren gesagt sein lassen, die sich dazu hergeben, bei Aktiengesellschaften bloss die Uebereinstimmung der Bilanz zahlen mit den entsprechenden Saldo zahlen der Bücher zu bescheinigen. Ein Bücherrevisor, der das tut, schädigt nicht nur empfindlich das Ansehn des höchst bedeutungsvollen Revisorenberufs, sondern macht sich auch moralisch zum Mitschuldigen gewissenloser Direktoren und pflichtvergessener oder unfähiger Aufsichtsratsmitglieder.

Digitized by Google

dass die betreffenden Einrichtungen mustergültig in jeder Beziehung sind. Die „Finanzordnung“ der Stadt Frankfurt a. M. zerfällt in folgende sechs Teile:

I. Etatsordnung
II. Rechnungsordnung
III. Inventarien- und Materialienordnung
IV. Kassenordnung
V. Revisionsordnung
VI. Sonstige Vorschriften materiellen Inhalts.

Von diesen sechs „Ordnungen“ kommt hier naturgemäss nur die „Revisionsordnung“ in Frage und diese ist in folgende sechs Abschnitte zerlegt:

I. Aufgaben der Rechnungsrevisionsbüreaus und der Revisionsbeamten
II. Prüfung der Belege
III. Revision der Kassenbücher
IV. Kassenrevisionen
V. Geschäftsrevisionen
VI. Revision und Feststellung der Jahresrechnungen. Erteilung der Entlastung.
VII. Sonstige Bestimmungen.

Angehängt ist der Revisionsordnung ein „Regulativ betreffend die Einrichtung des städtischen Rechnungswesens“ und eine „Büreau-Ordnung für das Rechnungs-Revisionsbüreau.“ Die letztere kann hier füglich übergangen werden, aber vom ersteren dürften wenigstens die ersten 5 Artikel interessieren und diese lauten wie folgt:

Art. 1.

„Zur Kontrolle des gesamten Buch-, Kassen- und Rechnungswesens der städtischen Verwaltung zu Frankfurt a. M. und der unter Aufsicht derselben stehenden Anstalten, Schulen, Stiftungen u. s. w. wird ein Rechnungs-Revisions-Büreau eingesetzt.

Art. 2.

Das Rechnungs-Revisions-Büreau steht unmittelbar unter dem Magistrat.

Die Oberaufsicht über dasselbe führt der erste Bürgermeister bezw. ein von ihm bezeichnetes Magistratsmitglied.

Art. 3.

Das Rechnungs-Revisions-Büreau besteht aus einem Oberrevisor als Vorsteher und den erforderlichen Revisoren, deren Anzahl zunächst vier beträgt.

Digitized by Google

Die Beamten sind sämtlich besoldete Gemeindebeamte und haben vor der definitiven Anstellung als Revisoren regelmässig eine dreijährige Probezeit im Revisions-Büreau zu bestehn.

Art. 4.

Den Beamten des Rechnungs-Revisions-Büreaus liegt in erster Linie die Prüfung der Jahresrechnungen unter eigener Verantwortlichkeit ob.

Zweck und Aufgabe dieser Prüfung ist — neben der Feststellung der Richtigkeit in den Zahlen — die Kontrolle,

> ob die einzelnen Verwaltungen nach den bestehenden Gesetzen, Verordnungen, Instruktionen und Etats gewissenhaft geführt, Einahmen und Ausgaben gehörig nachgewiesen und die den Verwaltungen bewilligten Summen bestimmungsgemäss verwendet worden sind; und ob nach den aus den Rechnungen sich ergebenden Resultaten der Verwaltung Abänderungen notwendig oder rätlich sind.

Bei Prüfung der Richtigkeit in den Zahlen kann das Rechnungs-Revisions-Büreau bei Belegen, die als Unterlage für die Jahresrechnungen dienen (Kassenanweisungen, Steuerrollen u. dgl.) sich auf die Vornahme von Stichproben beschränken.

Die Mitwirkung des Revisionsbüreaus bei Ueberwachung des laufenden Rechnungs- und Kassendienstes wird durch besondere Anweisungen geregelt.

Art. 5.

Das Rechnungs-Revisions-Büreau ist berechtigt, von den Amtsstellen jede bei Prüfung der Rechnungen u. s. w. für erforderlich erachtete Auskunft sowie die Einsendung der betr. Bücher, Akten und Schriftstücke zu verlangen.

Die Erinnerungen des Revisionsbüreaus sind in kürzester Frist zu erledigen. —

Diesen 5 Artikeln aus dem „Regulativ betr. die Einrichtung des städtischen Rechnungswesens“ gliedere ich hier noch die folgenden §§ aus den einzelnen Abschnitten der „Revisionsordnung“ an:

Digitized by Google

I. Aufgaben des Rechnungsrevisionsbureaus und der Revisionsbeamten.

§ 1.

Aufgaben des Rechnungsrevisionsbureaus.

Umfang der Revision.

1. Die dem Rechnungsrevisionsbureau gemäss Art 1 und 4 des Regulativs vom 8. Dezember 1896, betreffend die Einrichtung des städtischen Rechnungsrevisionswesens, obliegende Kontrolle des gesamten städtischen Buch-, Kassen- und Rechnungswesens bezieht sich auf;

a) sämtliche im städtischen Haushaltsplan enthaltenen Kredite und sämtliche ausseretatsmässsigen Fonds der städtischen Verwaltung insbesondere auch
   1. das gesamte städtische Hinterlegungswesen,
   2. die Verwaltung der städtischen Schuldverschreibungen und Zinsscheine nebst etwaigen Interimsscheinen,
   3. den Bank- und Chekverkehr;

b) die im Anhang des städtischen Haushaltplans aufgeführten Stiftungen;

c) die im § 1 der Stiftungsordnung vom 29. Dezember 1899 bezeichneten öffentlichen milden Stiftungen;

d) die unter städtischer Rechnungskontrolle stehenden Stiftungen und Anstalten.

2. Das Bureau bewirkt namentlich:

Revision der Belege.

a) die formelle, materielle und wirtschaftliche Revision sämtlicher Einnahme- und Ausgabebelege einschliesslich der Beläge sowie die stichweise Revision des Veranlagungsmaterials über die zu erhebenden Steuern, Gebühren, Beiträge, Mieten, Zinsen usw.;

Revision und Feststellung der Kassenbücher.

b) die ständige Revision und Festellung der Kassenbücher, Hilfsbücher und Kontrollen;

Beteiligung an den Kassenrevisionen.

c) die Beteiligung an den regelmässigen und unvermuteten Revisionen der grösseren Kassen, einschliesslich der Kassen der zu 1 c und d bezeichneten Stiftungen und Anstalten, sowie die selbständige Vornahme dieser Revisionen hinsichtlich der kleineren

Digitized by Google

Kassen und der einzelnen Rechnungsführern oder sonstigen Beamten überwiesenen eisernen Vorschüsse;

Geschäftsrevision der Rechnungsführungen.

d) die unvermuteten Geschäftsrevisionen der am vorbereitenden oder ausübenden Rechnungsdienst beteiligten Rechnungsführungen oder sonstigen Dienststellen der einzelnen Aemter und der Pflegeämter der zu 1 c bezeichneten Stiftungen;

Inventarien- und Materialienrevisionen.

e) die unvermuteten Revisionen der Bestände an Inventarien, Materialien einschliesslich Schreib- und Zeichenmaterialien, sowie Drucksachen einschliesslich der gedruckten Wertzeichen (Fahrscheine, Sparmarken, Markt-, Schlacht- und Fleischschauscheinhefte, Badekarten, Postkarten und Broschüren im Stadtbad, Familienstammbücher beim Standesamt usw.);

Revision der Jahresrechnungen.

f) die Revision der Jahresrechnungen;

Begutachtung von neuen Vorschriften.

g) die Begutachtung der hinsichtlich der Einrichtungen des Etats-, Rechnungs- und Kassenwesens zu erlassenden Anordnungen und Vorschriften.

Sicherheit der Revision.

3. Das Rechnungrevisionsbureau hat die im Rechnungs- oder Kassendienst sich zeigenden organisatorischen Mängel unverzüglich zum Vortrag zu bringen und die für die Prüfungsarbeiten zum Teil nachgelassenen Stichproben in genügender Anzahl vorzunehmen, auch hierbei in die Eigenart der zu revidierenden Stellen derartig einzudringen, dass selbst bei stichprobenweiser Prüfung das Vorhandensein einer gesicherten Rechnungs- und Kassenführung gewährleistet ist.

§ 2.

Aufgaben des Oberrevisors.

Leitung der Geschäfte und des Bureaus.

1. Dem Oberrevisor liegt neben der Leitung der Geschäfte und des Bureaus nach der Bureauordnung vom heutigen Tage die verantwortliche Leitung und Ueberwachung des gesamten städtischen Rechnungsrevisionsdienstes ob.

2. Hierzu gehört auch:

Beteiligung an den Revisionsarbeiten.

a) die Beteiligung an den Rechnungs- und Kassenrevisionsgeschäften in möglichst ausgedehntem Masse und zwar dergestalt, dass er

Digitized by Google

1. stichweise eine tunlichst grosse Anzahl von Kassenbelegen insbesondere auf die Beobachtung wirtschaftlicher Grundsätze nachzuprüfen;
2. die wichtigeren Revisionsbemerkungen mit allen Rechnungsrevisoren durchzusprechen,
3. abwechselnd bei den Revisionen der Kassen wie der Inventarien- und Materialienbestände mitzuwirken und
4. die Geschäftsrevisionen bei den wichtigeren Rechnungs- und Veranlagungsstellen persönlich unter Zuziehung des betreffenden Rechnungsrevisors zu bewirken hat;

b) die Revision der Hauptjahresrechnung.

Ueberwachung der Führung und Revision der Kassenbücher wie der rechtzeitigen Vornahme der Kassenrevisionen.

3. Ausserdem hat der Oberrevisor stets in Fühlung mit den Kassen zu bleiben und sich über die Führung und Revision der Kassenbücher ständig unterrichtet zu halten, sowie endlich darüber zu wachen, dass die vorgeschriebenen regelmässigen und unvermuteten Kassenrevisionen rechtzeitig, und die nur einmal jährlich zu bewirkenden Kassenrevisionen längstens bis Ende Januar jeden Rechnungsjahrs erfolgen.

§ 3.

Aufgaben der Rechnungsrevisoren.

Geschäftseinteilung.

1. Die Rechnungsrevisoren haben den gesamten städtischen Revisionsdienst gemäss einer von dem ersten Bürgermeister zu genehmigenden Geschäftseinteilung unter eigener Verantwortlichkeit wahrzunehmen.

Dienstkenntnis.

2. Die Rechnungsrevisoren müssen sich eine genaue Kenntnis des gesamten städtischen Verwaltungsdienstes und Kassen- und Rechnungswesens aneignen, sowie insbesondere mit den örtlichen und den Personalverhältnissen, wie den einschlägigen Bestimmungen der Aemter, Pflegeämter und Dienststellen, deren Jahresrechnungen sie zu revidieren haben, so eingehend vertraut sein, dass vorkommende Unregelmässigkeiten von ihnen nicht übersehen werden können.

Abwickelung der Revisionsgeschäfte.

3. Die Rechnungsrevisoren haben auch ohne besondere Anweisung alle zur rechtzeitigen und sachgemässen Abwickelung der Geschäfte erforder-

Digitized by Google

lichen Arbeiten vorzunehmen. Ueber alle aus Veranlassung ihres Dienstes etwa gemachten auffälligen Wahrnehmungen (Unregelmässigkeiten, Dienstwidrigkeiten, anscheinende oder tatsächliche Mängel in der Organisation und Einrichtung oder in der Geschäftshandhabung usw.) ist dem Oberrevisor alsbald Anzeige zu machen.

4. Insbesondere liegt den Rechnungsrevisoren ob die Prüfung der Belege, Kassenbücher, Kontrollen, Rechnungsunterlagen und Jahresrechnungen, und die Beteiligung an den Kassen- usw. -Revisionen bezw. die selbständige Vornahme dieser Revisionen.

II. Prüfung der Belege.

§ 4.

Formelle Prüfung der Belege.

Zweck der formellen Prüfung.

1. Durch die formelle Prüfung der Belege soll festgestellt werden:

a) ob die Belege in der vorgeschriebenen Form und auf dem richtigen Formular aufgestellt sind;

b) ob sämtliche nach der Rechnungsordnung notwendigen Bescheinigungen richtig erteilt und vorschriftsmässig vollzogen sind;

c) ob der Betrag der Anweisung mit dem der Rechnung übereinstimmt;

d) ob die Quittung von dem Empfangsberechtigten in vorgeschriebener Form vollzogen ist;

e) ob die angezogenen oder notwendigen Belagstücke (Quittungen über Auslagen und dergleichen) beigefügt sind;

f) ob die Belege rechnerisch richtig festgestellt sind.

Rechnerische Nachprüfung der Belege.

2. Eine allgemeine rechnerische Nachprüfung sämtlicher Belege ist nicht erforderlich, vielmehr genügen stichweise Nachprüfungen in der Weise, dass mindestens ein Zwölftel aller Belege jeder Stelle in jedem Jahr vollständig rechnerisch revidiert werden. Dass dies geschehen, ist durch Anstreichen der geprüften Ziffern mittelst Grünstifts zu kennzeichnen.

Fehlergrenzen.

3. Bei Rechenfehlern bis zu 50 Pf. und, bei Beträgen über 100 Mk., bis zu 1 Mk., kann von einer Beanstandung abgesehen werden. Das Rechnungs-

Digitized by Google

revisionsbureau hat dem betreffenden Amte Mitteilung zu machen, sofern derartige oder sonstige grobe Fehler häufiger vorkommen.

§ 5.

Materielle Prüfung der Belege.

Zweck der materiellen Prüfung.

1. Die materielle Prüfung der Belege umfasst die Feststellung:

a) ob bei der Veranlagung und Einziehung der Einkünfte, Abgaben und Steuern, sowie bei der Anweisung und Zahlung der durch die Ausgabebelege nachgewiesenen Beträge, ferner bei der Verwaltung von städtischem oder Stiftungseigentum nach den massgebenden Gesetzen, Verordnungen und Verwaltungsgrundsätzen verfahren worden ist;

b) ob die Rechnungen richtig und rechtzeitig aufgestellt und angewiesen worden sind;

c) ob sämtliche fälligen Einnahmeposten, namentlich auch die ständigen und wiederkehrenden Beträge, vollständig und rechtzeitig erhoben worden sind;

d) ob alle schuldigen Zahlungen vollständig und rechtzeitig geleistet worden sind;

e) ob die Verrechnung an der richtigen Stelle erfolgt ist;

f) ob verfrühte oder verspätete, d. h. nicht dem betreffenden Rechnungsjahr angehörende Verrechnungen oder Doppelzahlungen vorgekommen sind.

Umfang derselben.

2. Hierzu gehört weiter die allgemeine Feststellung, dass durch die bureaumässigen Geschäftseinrichtungen und die geschäftliche Handhabung des Veranlagungs-, Rechnungs- und Kassendienstes die Erfüllung der unter 1 bezeichneten Erfordernisse gewährleistet ist.

§ 6.

Wirtschaftliche Prüfung der Belege.

Zweck der wirtschaftlichen Prüfung.

1. Durch die wirtschaftliche Prüfung der Belege soll ermittelt werden, ob bei den Einnahmen das Interesse der Stadt überall gewahrt und bei den Ausgaben wirtschaftlich und sparsam verfahren worden ist. Soweit notwendig, ist diese Prüfung

Digitized by Google

unter Vergleichung der Ergebnisse des Vorjahrs vorzunehmen. Die wirtschaftliche Prüfung bezieht sich nicht auf die Höhe bewilligter Stipendien und sonstiger freiwilliger Unterstützungen.

Im einzelnen sind besonders folgende Gesichtspunkte zu beachten:

Wirtschaftliche Beschaffung und Verwendung der Materialien.

2. Die Bücher der Materialienverwaltungen und die Ergebnisse der Magazinrevisionen sind zur Feststellung auch nach der Richtung zu verwerten, ob die Materialien wirtschaftlich beschafft und verwendet worden sind.

Namentlich ist zu prüfen:

a) ob die Beschaffung der Materialien rechtzeitig und den Vorschriften gemäss erfolgt ist;

b) ob die Beschaffungsmengen dem Bedarf richtig angepasst sind, sodass Verluste durch längere Lagerung der Materialien tunlichst vermieden werden.

Gewinnung und Verwertung von Altmaterialien.

3. Hinsichtlich der gewonnenen Altmaterialien ist zu prüfen, ob die vereinnahmten Mengen unter Kontrolle gestellt sind und in entsprechendem Verhältnis zu den verwendeten Mengen neuer Materialien stehen.

4. Wenn neue oder alte Materialien vorhanden sind, welche in absehbarer Zeit nicht verwendet werden, ist zu ermitteln, ob sie bei einer anderen Stelle aufgebraucht oder, wenn dieses nicht möglich ist, verkauft werden können.

Kontrolle der in grösseren Mengen zur Verwendung kommenden Materialien.

5. Der Verbrauch an Kohlen, Brennholz, Oel, Petroleum, Gas, elektrischem Strom, Wasser und anderen, in grösseren Mengen zur Verwendung kommenden Materialien ist alljährlich einmal auf Grund der betreffenden Verbrauchsnachweisungen (F. O. II § 14[26]) zu prüfen.

Preisunterschiede bei gleichen Leistungen oder Lieferungen.

6. Ergibt die Vergleichung der für anscheinend gleiche Leistungen oder Lieferungen gezahlten Beträge mehrerer Stellen auffallende Preisunterschiede, die sich nicht ohne weiteres aufklären lassen, so ist zur tunlichsten Herbeiführung von Ersparnissen dem betreffenden Amte Mitteilung zu machen.

Hohe Stücklohnverdienste.

7. Wenn Stücklöhne, im Vergleich zu den Sätzen der städtischen Lohntafel, ungewöhnlich hoch erscheinen, oder wenn anscheinend gleichwertige Leistungen von einzelnen Stellen ungewöhnlich ver-

Digitized by Google

schieden vergütet werden, so sind die betreffenden Verhältnisse aufzuklären.

§ 7.

Geschäftsgang bei Vornahme der Belegeprüfung. Aufbewahrung der Belege.

I. Belege der Stadthauptkasse.

Erstmalige Prüfung der Anweisung und der Quittung.

1. Die erstmalige vorläufige Prüfung der Belege hinsichtlich der Vollziehung der Zahlungsanweisung und der Quittung erfolgt bei Gelegenheit der Vergleichung der Belege mit dem Kassenjournal. (§ 8 [2]).

Ablieferung der Belege an das Rechnungsrevisionsbureau.

2. Nach stattgehabter Kassenrevision werden die Belege des abgelaufenen Monats vom Rechnungsrevisionsbureau zur verantwortlichen Aufbewahrung übernommen. Jeder Buchhalter hat seine Belege dann baldmöglichst und längstens bis zum Vormittag des 10. des folgenden Monats, nach den Hauptbüchern geordnet, an den zuständigen Rechnungsrevisor abzuliefern.

Prüfung der Belege.

3. Nachdem die Belege zunächst mit den Kassenbüchern verglichen sind (§ 9), werden sie gemäss §§ 4—6 vollständig und nach jeder Richtung hin geprüft und mit einem Prüfungszeichen (abgekürztem Namenszug des Rechnungsrevisors) mit Grünstift versehen. Die Belegerevision eines Vierteljahrs muss so betrieben werden, dass sie bis zum Schluss des nächsten Vierteljahrs beendet ist. Etwa unvermeidliche Ueberschreitungen dieser Frist sind dem Oberrevisor rechtzeitig anzuzeigen.

Entnahme von Belegen.

4. Soweit Belege zur Verfolgung von Anständen entnommen werden, hat der betreffende Rechnungsrevisor einen Notizzettel an deren Stelle einzulegen. Leihweise Abgabe von Belegen erfolgt nur an die betreffenden Beamten gegen deren an Stelle der Belege einzuschiebende Quittung.

Kennzeichnung der beanstandetenBelege.

5. Jeder beanstandete Beleg ist mit einem entsprechenden Stempelaufdruck zu versehen und in diesen die Geschäftsnummer der Revisionsbemerkung einzutragen.

II. Belege anderer Kassen.

Prüfung und Aufbewahrung der Belege.

6. Bei den übrigen Kassen und Zahlstellen erfolgt die Belegeprüfung in gleicher Weise und tunlichst an Ort und Stelle; auch können die Belege

Digitized by Google

bei entfernt belegenen Kassen daselbst zur verantwortlichen Aufbewahrung belassen werden, sofern die Aufbewahrung der Belege bei dem Rechnungsrevisionsbureau zu Erschwerungen des Rechnungs- und Kassendienstes führt. In diesen Fällen ist über die vom Rechnungsrevisor beanstandeten und zu Revisionsbemerkungen entnommenen Belege Quittung zu erteilen.

III. Revision der Kassenbücher.

§ 9.

Vornahme der Bücherrevisionen.

Bei der Stadthauptkasse.

1. Mit Ausnahme der Buchhalterjournale und unwichtiger Hülfsbücher werden sämtliche Bücher der Stadthauptkasse laufend durch die Rechnungsrevisoren auf Grund der Belege und Nebenbücher in rechnerischer, formeller und materieller Beziehung geprüft und längstens innerhalb 3 Wochen nach erfolgter Kassenrevision festgestellt. Dies gilt auch für die unvermuteten Kassenrevisionen.

2. Die Feststellung der Kassenjournale muss seitens des betreffenden Rechnungsrevisors längstens alle 3—4 Tage geschehen, und es ist gleichzeitig, um Doppelbuchungen zu vermeiden, die Anweisungsformel in den Belegen mittelst Grünstifts kräftig zu durchstreichen.

3. Bei den Prüfungen der Kassenbücher ist insbesondere darauf zu achten, dass die Bücher in sich und mit den Belegen und Kontrollen übereinstimmen, dass sämtliche Einträge gehörig durch Belege begründet und diese ausnahmslos und rechtzeitg zum Soll gestellt sind, sowie dass die Erhebung oder Zahlung fristgemäss erfolgt ist. Die Vergleichung mit den Einnahme- und Ausgabekontrollen, sowie den Kautionsverzeichnissen der Aemter ist in der Weise zu bewirken, dass diese Kontrollen in jedem Vierteljahr sämtlich eingezogen und danach alle Einnahmeposten vollständig, und die Ausgabeposten stichweise verglichen werden. Diese Arbeiten müssen bis zur nächsten regelmässigen Kassenrevision beendet sein. Ganz besonders sorgfältig sind zu prüfen die Buchungen über den Kontokorrent- und Check-(Giro)verkehr der Stadthauptkasse mit den übrigen städtischen Kassen und den Banken, sowie

Digitized by Google

über alle Barablieferungen oder Anrechnungen der städtischen Kassen an die Stadthauptkasse.

4. Die Bücherprüfungen bei anderen Kassen sind — mit Ausnahme des Aufrechnens der Gegenbücher — in sinngemässer Anwendung der Bestimmungen in Absatz 1—3 durch die Rechnungsrevisoren längstens innerhalb 10 Tagen nach erfolgter Kassenrevision vorzunehmen. Bei anderen Kassen.

IV. Kassenrevisionen.

§ 10.

Zweck der Kassenrevisionen.

Jede Kassenrevision hat den Zweck festzustellen: Zweck.

a) ob der vorhandene Bestand an Geld, Wertpapieren, sonstigen Werten und Naturaldepositen im Augenblick der Revision mit dem Sollbestand nach den Kassenjournalen, Gegenbüchern und den weiter in Betracht kommenden Büchern übereinstimmt;
b) ob die gesamte Buch- und Geschäftsführung ordnungs- und vorschriftsmässig erfolgt, und
c) ob die sichere Aufbewahrung sämtlicher Gelder und Wertbestände gewährleistet erscheint.

§ 11.

Ausführung der Kassenrevisionen.

1. Sämtliche Kassen, Zahl- oder Hebestellen, Bureaukassen und Verwaltungen eiserner Vorschüsse der städtischen Verwaltung wie der in § 1 c u. d bezeichneten Stiftungen und Anstalten sind periodisch zu revidieren. Zu revidierende Stellen.

2. Im Sinne dieser Bestimmung sind auch sämtliche vorstehend bezeichneten kassenmässigen Verwaltungen als Kassen und dementsprechend die betreffenden Kassenführer als Kassierer anzusehen.

3. Die Revisionen sind entweder durch ein Mitglied des Magistrats (in der Regel den zuständigen Amtsvorstand) und ein oder mehrere Mitglieder der Stadtverordnetenversammlung (Gem.-Verf.-Ges. § 63[4]) als „Kassenrevisoren“ unter Zuziehung eines Kassenrevisoren.

Digitized by Google

Rechnungsrevisors oder selbständig durch einen Rechnungsrevisor vorzunehmen. Das Magistratsmitglied kann durch einen Magistratsassessor oder durch den Oberrevisor oder durch einen anderen vom Magistrat zu bestimmenden Beamten vertreten werden.

Plan für die Revisionen.

4. Die Revisionen finden nach einem von dem Oberrevisor mit Zustimmung der beteiligten Amtsvorstände alljährlich neu aufzustellenden Plane statt.

Regelmässige und unvermutete Revisionen.

5. Die Revisionen erfolgen entweder an bestimmten Monatstagen als „regelmässige Kassenrevisionen" oder unvorhergesehen als „unvermutete Kassenrevisionen". Jede Kasse muss in jedem Rechnungsjahr mindestens einmal unvermutet und zwar bis längstens Ende Januar revidiert werden.

Vollrevisionen und Barrevisionen.

6. In der Regel wird mit der Kassenrevision eine vollständige Bücherrevision verbunden, und es gelten solche Revisionen als Vollrevisionen. Ausserdem finden, namentlich bei den nicht allmonatlich zu revidierenden Kassen, ausser den planmässigen Vollrevisionen noch besondere Barrevisionen statt; hierbei wird, ohne weitere Feststellungen vorzunehmen, dass Kassenbuch lediglich rechnerisch festgestellt und der Sollbestand mit dem Istbestand verglichen. Werden bei einer Barrevision Unregelmässigkeiten festgestellt, so ist die Revision zu einer Vollrevision auszudehnen.

Mit Rücksicht auf die Vorschrift in F. O. II[1]) § 18[10] können die Revisionen der Bureaukassen als Barrevisionen vorgenommen werden (vgl. auch § 13[6]).

§ 12.

Vorbereitungen für die regelmässigen Kassenrevisionen.

Revision der Bücher.

1. Die laufende Revision der Bücher (§ 9) durch die Rechnungsrevisoren ist so zu betreiben, dass zur Kassenrevisionsstunde sämtliche Bücher, Hilfsbücher und Kontrollen (ausgenommen die Buchhalterjournale der Stadthauptkasse, die Kassenjournale der Steuer- und Sparkassenzahlstellen und die Gegenbücher dieser wie der übrigen Kassen) vollständig, oder soweit revidiert sind, dass deren Feststellung längstens

[1]) F. O. II = Finanzordnung Teil II (Rechnungsordnung.)

Digitized by Google

innerhalb der in § 9 1 u. 4 bezeichneten Fristen möglich ist.

Abschluss der Bücher.

2. Zur Kassenrevision sind, nach Beendigung des Zahlungs- und Buchungsgeschäfts, sämtliche Bücher durch diejenigen Beamten, welchen die Führung der Bücher obliegt, abzuschliessen und vor der Linie mit nachstehender Abschlussbescheinigung zu versehen:

Abgeschlossen zur $\frac{\text{unvermuteten}}{\text{regelmässigen}}$ Kassenrevision am .....

Einnahme ..... ℳ ..... ₰.

Ausgabe ..... „ ..... „

Bestand ..... ℳ ..... ₰.

.....

(Unterschrift des Kassieres bezw. Gegenbuchführers.)

Gesehen: Geprüft:

....

(Unterschrift der Kassenrevisoren.) (Unterschrift des Rechnungsrevisors.)

Kassenabschluss.

3. Die Aufstellung des Kassenabschlusses mit Sortenzettel geschieht in der Stadthauptkasse durch die Kassierer auf Grund ihrer Journale, in den übrigen Kassen durch den Kassierer und den Gegenbuchführer auf Grund der Kassenjournale und Gegenbücher. Die Ausfertigung des Kassenabschlusses nebst Sortenzettel geschieht im allgemeinen nach Anlage 2 und für die Stadthauptkasse nach einem ähnlichen, mit dem Rechnungsrevisionsbureau vereinbarten Formular. Ausserdem haben in der Stadthauptkasse die Buchhalter auf Grund ihrer Journale nach dem Formular für die Tagesabschlüsse einen Buchhaltungsabschluss aufzustellen, der dem Kassenabschlusse beizufügen ist. Bei Barrevisionen wird ein Kassenabschluss und ein Sortenzettel nicht aufgestellt.

Feststellung der Bücher und des Abschlusses.

4. Ferner sind die Kassenjournale sowie der Kassenabschluss nebst Sortenzettel durch den betreffenden Rechnungsrevisor rechnerisch festzustellen

Digitized by Google

und hinsichtlich ihrer gegenseitigen Uebereinstimmung sowie der Uebereinstimmung mit den Gegenbüchern zu prüfen. Die Buchhalterjournale der Stadthauptkasse und die Kassenjournale der Steuer- und Sparkassenzahlstellen werden nach näherer Bestimmung des Rechnungsamts durch Beamte, welche an der Führung der betreffenden Bücher nicht beteiligt sind, rechnerisch festgestellt. Seitens des Rechnungsrevisors ist dann lediglich eine stichweise Nachprüfung vorzunehmen.

Hauptkontrollabschluss der Stadthauptkasse.

5. Die Uebereinstimmung der Hauptbücher der Stadthauptkasse mit deren Buchhalterjournalen ist vierteljährlich durch einen Hauptkontrollabschluss nachzuweisen, der innerhalb 12 Tagen nach erfolgter Kassenrevision (z. Zt. bis zum 10. des auf die Kassenrevision folgenden Monats) von den Beamten der Buchhalterei I auf Grund der Kontrollabschlüsse der einzelnen Buchhaltereien nach dem Formular für die Hauptbücher aufzustellen und von der Stadthauptkasse dem Rechnungsrevisionsbureau nebst einem Auszug aus dem Hauptkontrollabschluss zu übermitteln ist.

§ 13.

Gang der Revision.

Vorlage des Barbestandes.

1. Die Kassierer haben die zur Zeit der Kassenrevision in ihrer Verwahrung befindlichen Bestände an Geld und sonstigen Werten den Kassenrevisoren oder dem Rechnungsrevisor nach dem Sortenzettel übersichtlich geordnet vorzulegen,

Aufgaben der Kassenrevisoren.

2. Die Kassenrevisoren haben die Uebereinstimmung des vorgelegten Kassenabschlusses nebst Sortenzettels mit den vorhandenen Beständen festzustellen. Hierbei sind die losen Bestände nebst den verpackten 1000-Markscheinen vollständig nachzuzählen, während im übrigen bei den Beuteln, Rollen und Packeten Stichproben durch Nachzählen des Inhalts oder durch Verwiegen genügen.

3. Die Kassenrevisoren haben insbesondere darauf zu achten:

a) ob die Verpackung der Bestände vorschriftsmässig ist;

b) ob bei Papiergeld (Banknoten, Reichskassenscheinen) nur gleiche Wertstücke und in gleichmässiger Lage in ein Packet aufgenommen sind;

Digitized by Google

c) ob keine Privatgelder in den Kassenschränken aufbewahrt werden;

d) ob die baulichen Einrichtungen wie die Beschaffenheit der Geldschränke und sonstigen Geldbehälter einschliesslich der sämtlichen Verschlusseinrichtungen eine vollständig sichere und ausreichende Verwahrung der Kassen- usw.-Bestände gewährleisten.

4. Es bleibt den Kassenrevisoren überlassen, inwieweit sie auch bezüglich der den Rechnungsrevisoren durch § 14 übertragenen Prüfungen und Feststellungen Stichproben vornehmen wollen.

Eingang von Geldern nach dem Bücherabschluss.

5. Die nach erfolgtem Bücherabschluss während der Kassenrevision eingegangenen Gelder sind zunächst von den Kassenbeständen getrennt zu halten, nach dem Posteingangsbuche, den Ablieferungsbüchern oder sonstigen Materialien zu prüfen und alsdann unter dem Abschlussstrich zu buchen.

Barrevision von benachbarten Kassen.

6. Sofern in dem gleichen Lokal oder einem benachbarten Zimmer ausser der eigentlichen Kasse noch eine andere Kasse (Bureau -oder Vorschusskasse) durch einen anderen Beamten als den Kassierer verwaltet wird, ist durch den Rechnungsrevisor eine Barrevision derselben vorzunehmen. Alljährlich mindestens einmal hat auch eine Vollrevision solcher Kassen stattzufinden.

Revisionsverhandlung.

7. Ueber das Ergebnis der Kassenrevision ist eine von dem Kassierer, und, wenn der Kassenvorsteher beim Kassenverschluss beteiligt ist oder wenn Beanstandungen erhoben werden, auch von diesem unterschriftlich anzuerkennende und von den Kassenrevisoren zu nnterzeichnende Verhandlung nach Anlagen 3—7 in einfacher Ausfertigung aufzunehmen; ausserdem wird das Kassenjournal mit einem von den Kassenrevisoren zu vollziehenden Revisionsvermerk versehen. Den Revisionsverhandlungen über Vollrevisionen werden der Kassenabschluss mit Sortenzettel, die in § 14[3] bezeichnete Revisionsbescheinigung und bei der Stadthauptkasse der Tagesabschluss der Buchhaltereien, sowie vierteljährlich ein Auszug aus dem Hauptkontrollabschluss (§ 12[5]) als Anlagen beigefügt.

Digitized by Google

§ 14.

Mitwirkung der Rechnungsrevisoren.

Besondere Aufgaben.

1. Ausser der Erledigung der durch § 12 [1 u. 4] bezeichneten Aufgaben haben die Rechnungsrevisoren bei Vollrevisionen festzustellen:

a) ob etwaige Ueberschreitungen der zulässigen Höchstbestände gerechtfertigt erscheinen;

b) ob die Vorschriften wegen ordnungsmässiger Buchführung gehörig beachtet werden;

c) ob alle Einnahmen und Ausgaben rechtzeitig zum Soll gestellt und bewirkt worden sind (ersteres nur insoweit, als eine Sollspalte in den Kassenbüchern vorgesehen ist);

d) ob die noch offenen Asservatenbestände und Vorschusszahlungen zulässig sind und deren rechtzeitige Abwickelung gesichert erscheint;

e) ob die in Verwahrung genommenen Wertsachen vorhanden sind und so aufbewahrt werden, dass sie gegen Verderben, Diebstahl oder Feuer möglichst geschützt und, soweit vorgeschrieben oder zulässig, gegen Feuersgefahr versichert sind;

f) ob die eingelösten Obligationen fällig waren und mit den noch nicht verfallenen Zinsscheinen zurückgeliefert und vorschriftsmässig entwertet worden sind;

g) ob die eingelösten Zinsscheine fällig und noch nicht verjährt sind und ob deren Entwertung in vorgeschriebener Weise erfolgt ist.

zu c) bezüglich der Bewirkung der Ausgaben und zu e)—g) stichweise.

Nur bei der Stadthauptkasse

Revisionen durch die Rechnungsrevisoren.

2. Soweit den Rechnungsrevisoren durch den Revisionsplan (§ 11 [4]) die selbständige Vornahme von Kassenrevisionen übertragen wird, haben sie ausserdem die den Kassenrevisoren durch § 13 [2 u. 3] zugewiesenen Feststellungen und Prüfungen, ebenso wie die Aufnahme der Revisionsverhandlungen (§ 13 [7]) zu bewirken.

Revisionsbescheinigungen.

3. Die Rechnungsrevisoren haben in einer der Revisionsverhandlung beizufügenden Revisionsbescheinigung zu bestätigen, dass:

Digitized by Google

a) sämtliche in Absatz 1 bezeichneten und
b) alle durch die besonderen Zwecke und die Eigenart der revidierten Kasse bedingten Prüfungen und Fesstellungen vorgenommen worden sind;

ferner dass hierbei die Uebereinstimmung:

c) der Kassenjournale mit der Gegenbuchführung, dem Kassenabschluss und dem Sortenzettel,
d) der Kontrollbestätigungen über den Kontokorrent- und Check-(Giro-)verkehr der städtischen Kassen untereinander, mit der Reichsbank und der Frankfurter Bank, sowie der Ablieferungsbücher über alle Barablieferungen oder Anrechnungen der städtischen Kassen an die Stadthauptkasse mit deren Büchern,
e) der Kontokorrentauszüge der einzelnen städtischen Kassen mit deren Buchungen nach den Feststellungen der übrigen Rechnungsrevisoren,
f) des Hauptkontrollabschlusses der Stadthauptkasse mit dem betreffenden Tagesabschluss der Buchhaltereien

festgestellt worden ist, sowie schliesslich

g) dass bei der Revision keine Wahrnehmungen gemacht worden sind, welche auf Mängel in der Organisation und Einrichtung schliessen liessen.

4. Die Bescheinigungen zu 3 werden in Formulare aufgenommen, welche von dem Rechnungsrevisionsbureau mit den zuständigen Amtsvorständen zu vereinbaren sind.

Einforderung von Kontrollbestätigungen, Kontokorrentauszügen und Ablieferungsbüchern.

5. Um die Abgabe der im Absatz 3 d bezeichneten Bescheinigungen zu ermöglichen, fordert das Rechnungsrevisionsbureau rechtzeitig Kontrollbestätigungen von der Reichsbank und der Frankfurter Bank ein. Die im Kontokorrentverkehr mit der Stadthauptkasse stehenden Kassen haben dem Rechnungsrevisionsbureau am Tage vor der regelmässigen Revision der ersteren bis spätestens 3 Uhr nachmittags einen Kontokorrentauszug, sowie die an die Stadthauptkasse abliefernden Kassen das

Digitized by Google

Ablieferungsbuch zu übersenden; letzteres muss spätestens am nächsten Tage zurückgegeben werden. Bei kleineren Kassen kann nach Vereinbarung zwischen dem Rechnungsrevisionsbüreau und dem betreffenden Amte die regelmässige Einsendung der Ablieferungsbücher unterbleiben, und werden diese dann von Zeit zu Zeit vom Rechnungsrevisionsbureau eingefordert.

§ 17.

Unvermutete Kassenrevisionen.

Festsetzung der Zeit. Einladung.

1. Soweit unvermutete Revisionen durch die Kassenrevisoren auszuführen sind, wird Tag und Stunde durch den zuständigen Amtsvorstand bestimmt, welcher auch die Einladung des betreffenden Mitglieds der Stadtverordnetenversammlung und die Benachrichtigung des Rechnungsrevisionsbureaus zu veranlassen hat.

2. Wegen der übrigen Revisionen trifft der Oberrevisor Bestimmung; die zuständigen Amtsvorstände sind auf Wunsch vorher vertraulich zu benachrichtigen.

Beginn der Revision.

3. Die unvermutete Kassenrevision beginnt mit der sofort nach Eintritt in das Kassenlokal zu bewirkenden Aufnahme des Barbestandes gemäss § 13 1–3.

Gang der Revision.

4. Gleichzeitig hat der Rechnungsrevisor die Kassierer- und Buchhalterjournale bezw. Gegenbücher und die sonstigen Nebenbücher, soweit solche geführt werden, nebst dem letzten Tagesabschluss sich vorlegen zu lassen und diese Bücher unter den zuletzt eingetragenen Posten mit dem Abschlussstrich zu versehen, damit weitere Buchungen nicht mehr vorgenommen werden können; die etwa noch rückständigen Buchungen sind vorher in seiner Gegenwart zu bewirken. Die Hauptbücher der Stadthauptkasse und anderer selbständigen Kassen werden nicht abgeschlossen.

5. Der weitere Geschäftsgang regelt sich nach den §§ 12—16 dergestalt, dass die dort vorgesehenen Prüfungen und Feststellungen im unmittelbaren Anschluss an die unvermutete Revision vorzunehmen und innerhalb der durch § 9 1 u. 4 festgesetzten Fristen zu erledigen sind.

Digitized by Google

§ 18.

Revision der Depositen.

Bei der Stadthauptkasse.

1. Die bei der Stadthauptkasse befindlichen Depositen sind durch Kassenrevisoren (§ 11 [3]) unter Zuziehung des zuständigen Rechnungsrevisors stichprobenweise halbjährlich mindestens einmal zu revidieren. Die nicht als Kautionen (von Bauunternehmern und dergl.) verpfändeten Wertmassen müssen mindestens einmal binnen 3 Jahren vollständig aufgenommen werden. Das Ergebnis der Revisionen ist in Verhandlungen aufzunehmen, die gemäss § 16 [1] zu behandeln sind.

Die dem Rechnungsrevisor obliegenden buchmässigen Depositenrevisionen werden hierdurch nicht berührt.

Bei anderen Kassen.

2. Die bei anderen Kassen deponierten Wertmassen sind bei den dort stattfindenden Kassenrevisionen mitzurevidieren.

§ 19.

Verfahren bei Entdeckung von Defekten.

Sicherung der Bücher und Bestände.

1. Wenn sich Defekte, Buchfälschungen oder solche Unregelmässigkeiten herausstellen, über deren Entstehung der Kassierer und der Kassenvorsteher nicht sofort genügende und glaubhafte Auskunft geben können, so haben die Kassenrevisoren oder der Rechnungsrevisor neben der Feststellung des Tatbestands sofort für die Sicherstellung der sämtlichen Kassenbestände, Kassenbücher und Belege zu sorgen, um zu verhüten, dass die Einträge der Kassenbücher abgeändert und sonstige Verdunkelungen des Tatbestands herbeigeführt werden.

Anzeige.

2. Dem Magistrat und, wenn der Amtsvorstand bei der Revision nicht anwesend war, auch diesem ist sofort Anzeige zu machen, damit nötigenfalls das Erforderliche nach Massgabe der Allerhöchsten Verordnungen vom 24. Januar 1844 veranlasst werden kann.

Digitized by Google

VI. Revision und Feststellung der Jahresrechnungen. Erteilung der Entlastung.

§ 21.

Revision der Jahresrechnungen durch das Rechnungsrevisionsbureau.

Zweck und Aufgabe der Revision der Jahresrechnungen.

1. Zweck und Aufgabe der Revision der Jahresrechnungen ist neben der Feststellung der Richtigkeit in den Zahlen, die Kontrolle, ob die einzelnen Verwaltungen nach den bestehenden Gesetzen, Verordnungen, Instruktionen und Etats gewissenhaft geführt, Einnahmen und Ausgaben gehörig nachgewiesen und die den Verwaltungen bewilligten Summen bestimmungsgemäss verwendet worden sind; endlich ob nach den aus den Rechnungen sich ergebenden Resultaten der Verwaltung Abänderungen notwendig oder rätlich sind.

Laufende Vorarbeiten.

2. Die Revision der Jahresrechnungen wird laufend vorbereitet durch die vom Beginn des Rechnungsjahrs ab bewirkte Revision der Belege, Kassenbücher und Kontrollen. Sämtliche im Laufe des Rechnungsjahrs vorgenommenen bezüglichen Arbeiten und gezogenen Revisionsbemerkungen fallen unter den Begriff der nach No. 1 dem Rechnungsrevisionsbureau obliegenden Prüfung der Jahresrechnungen.

Gegenstand der Revision.

3. Am Jahresschluss wird noch festgestellt bezw. übergeprüft:

a) ob die Jahresrechnungen (Hauptbücher) mit allen erforderlichen Anlagen und Bescheinigungen versehen sind;

b) ob sie mit den zu Grunde liegenden Etats und mit dem Jahresabschluss genau übereinstimmen;

c) ob der Bestand, sowie die Reste aus dem Vorjahre richtig übernommen und letztere zur Abwickelung gekommen sind;

d) ob die am Jahresschluss verbliebenen Vorschüsse und Asservaten richtig in die Bücher des neuen Jahres übertragen sind;

Digitized by Google

e) ob alle zum Soll stehenden Einnahmen eingegangen sind, oder ob die am Jahresschluss verbliebenen Einnahmereste begründet und zulässig waren, und ob wegen deren Einziehung das Erforderliche veranlasst ist;

f) ob die Mindereinnahmen gegen den Etat in sich oder durch Abgangsverfügungen begründet sind;

g) ob die Vermögens- und Schuldinventuren der städtischen Aemter ordnungsmässig geführt sind;

h) ob die Inventarien- und Materialienbestandsbücher nach den Rechnungsbelegen richtig geführt und die Ausgaben oder Abgänge gehörig belegt sind;

i) ob die Anlegung von Kapitalien rechtzeitig und den gefassten Beschlüssen entsprechend erfolgt ist, und bei Stiftungen, ob das Stammvermögen sich auffallend verändert hat;

k) ob die geleisteten Ausgaben im Rahmen der etatsmässigen Bewilligungen geblieben sind oder, verneinendenfalls, ob zu den Etatsüberschreitungen die Zustimmung des Magistrats und der Stadtverordnetenversammlung herbeigeführt worden ist;

l) ob die kautionspflichtigen Beamten vorschriftsmässig Kaution geleistet haben;

m) ob die erforderlichen Hinweise auf andere Jahresrechnungen oder Verrechnungsstellen vorhanden, und, soweit dies festgestellt werden kann, richtig sind.

4. Ferner ist festzustellen:

Beobachtung von Bestimmungen und Verträgen. Einheitlichkeit der Bestimmungen. Beachtung und Erledigung vorjähriger Revisionsnotate.

a) ob nach den erlassenen Bestimmungen und abgeschlossenen Verträgen verfahren worden ist, namentlich auch, ob innerhalb der gesamten städtischen Verwaltung, sowie unbeschadet der Bestimmungen der Stifter, auch bei den Stiftungen (§ 1 c u. d) übereinstimmende Verwaltungsgrundsätze zur Anwendung gekommen sind;

b) ob auf Einführung gleichmässiger Einrichtungen im dienstlichen Interesse Bedacht zu nehmen sein wird;

Digitized by Google

c) ob die gegen die früheren Rechnungen gezogenen Abnahmenotate gehörig beachtet sind oder in der vorliegenden Rechnung ihre Erledigung gefunden haben.

Revision der Hauptjahresrechnung einschl. der ausseretatsmässigen Jahresrechnung.

5. Die Revision der Hauptjahresrechnung einschliesslich der ausseretatsmässigen Jahresrechnung geschieht ebenfalls nach den vorstehend entwickelten Grundsätzen.

Revisionsbescheinigung.

6. Von dem mit der Prüfung der Rechnung und der Belege betrauten Rechnungsrevisor ist auf dem ersten Blatt der Rechnung die nachstehende Bescheinigung auszustellen:

„Es wird hierdurch bescheinigt,

dass diese Jahresrechnung dem Art. 4 des Regulativs über das Rechnungsrevisionswesen entsprechend revidiert und, abgesehen von den in Abschnitt III des Revisionsprotokolls gezogenen Notaten, richtig befunden ist,

sowie ferner,

dass diese Rechnung nebst sämtlichen dazu gehörigen Belegen, soweit letztere nicht bereits von einem zur selbständigen Bearbeitung von Rechnungssachen befugten Beamten rechnerisch geprüft und bescheinigt sind, von dem Unterzeichneten rechnerisch geprüft und richtig befunden ist".

Revisionsprotokolle. Anlage 8.

7. Die aufzunehmenden Revisionsprotokolle sind nach Anlage 8 (siehe Beispiel auf Seite 75) auszufertigen und sowohl vom Oberrevisor als auch vom betreffenden Rechnungsrevisor unterschriftlich zu vollziehen.

Abnahmenotate.

8. Die einzelnen Erinnerungen, Bemerkungen oder Anzeigen, welche als Revisionsnotate bezeichnet werden, sind fortlaufend zu nummerieren, und, soweit sie sich auf bestimmte Stellen der Rechnung oder auf bestimmte Belege beziehen, nach den Seiten der Rechnung und den Etatskapiteln und Titeln zu kennzeichnen. Soweit angängig, sind die Beanstandungen vor der Vorlage der Rechnungen durch Revisionsbemerkungen zu verfolgen.

Digitized by Google

(F. O. V.)

Frankfurt a. M., den .....ten .....

Städtisches Rechnungsrevisionsbureau.

№.....

Revisionsprotokoll

über

die von .....

.....hier gelegte Jahresrechnung:

..... Verwaltung, Abt. .....Kap. .....

.....

.....

für das Rechnungsjahr

.....

Anlagen:

Die Rechnung in ..... Bande.....,

Die Revisionsakten in ..... Bande .....

An

den Magistrat,

hier.

I Allgemeines.

1. Für das Rechnungsjahr ..... ist die Entlastung durch Beschluss der Stadtverordnetenversammlung § ..... vom ..... erteilt worden.

2. Die vorliegende Rechnung ist mit dem zu Grunde liegenden Einzeletat und mit dem Jahresabschluss verglichen und damit in Uebereinstimmung befunden worden.

3. Die mit der rechnerischen Prüfung der zugehörigen Belege beauftragt gewesenen Beamten haben nach den vorliegenden Mitteilungen der zuständigen Amtsvorstände sämtlich die Befähigung zur selbständigen Bearbeitung von Rechnungssachen erlangt und die Zuverlässigkeit für solche Geschäfte dargetan; auch sind zwecks Prüfung der Richtigkeit der erteilten rechnerischen Bescheinigungen die erforderlichen Stichproben vorgenommen worden.

4. Die nach der Rechnung für das Rechnungsjahr ..... verbliebenen Reste und zwar in

Einnahme der Restverwaltung .....ℳ..... ₰.
„ „ lfd. Verwaltung ..... „ ..... „
Ausgabe der Restverwaltung ..... „ ..... „
„ „ laufd. Verwaltung ..... „ ..... „

sind in die vorliegende Rechnung übernommen worden.

5. Nach der vorliegenden Rechnung sind am Schlusse des Rechnungsjahres ..... in

Einnahme der Restverwaltung .....ℳ..... ₰.
„ „ lfd. Verwaltung ..... „ ..... „
Ausgabe der Restverwaltung ..... „ ..... „
„ „ laufd. Verwaltung ..... „ ..... „

Reste verblieben, welche in das Rechnungsjahr ..... übernommen worden sind.

II. Abweichungen gegen den Einzeletat usw.

III. Notate.

1. (Berichterstattung über die Erledigung der nach dem vorjährigen Revisionsprotokoll unerledigt gebliebenen Notate und Revisionsbemerkungen).

2. (Notate gegen die vorliegende Jahresrechnung).

3. (Nachweis der noch nicht erledigten Revisionsbemerkungen gegen die vorliegende Jahresrechnung).

Der Oberrevisor: ..... Der Rechnungsrevisor: .....

Digitized by Google

Frist für Beendigung der Revision und Vorlage der Jahresrechnungen.

9. a) Die Revision jeder Jahresrechnung muss seitens des Rechnungsrevisionsbureaus so betrieben werden, dass sämtliche Jahresrechnungen und die Hauptjahresrechnung bis Ende September geprüft sind.

b) Bis zum 1. Oktober hat das Rechnungsrevisionsbureau die Hauptjahresrechnung unter Anschluss sämtlicher Einzeljahresrechnungen nebst den zugehörigen Revisionsprotokollen und Revisionsakten dem Magistrat mit dem Antrag vorzulegen, das gesamte städtische Jahresrechnungsmaterial der Stadtverordnetenversammlung mit dem Ersuchen zu überreichen:

1. die Einzeljahresrechnungen zu prüfen und
2. die Hauptjahresrechnung — vorbehaltlich der durch das nächstjährige Revisionsprotokoll nachzuweisenden Erledigung der Notate und der noch schwebenden und zu bezeichnenden Revisionsbemerkungen — zu prüfen und festzustellen, sowie die Entlastung für das abgelaufene Rechnungsjahr auszusprechen.

c) Bis zum gleichen Termin sind die Jahresrechnungen der in § 1 $^{1b-d}$ bezeichneten Stiftungen und Anstalten nebst den entstandenen Revisionsprotokollen mittelst besonderen Berichts und mit gleichem Antrag vorzulegen, sofern nicht bei einzelnen Stiftungen und Anstalten hiervon abweichende letztwillige oder andere Bestimmungen bestehen.

Verzeichnis der Jahresrechnungen und Stand der Revision.

10. Ueber sämtliche zu legenden Jahresrechnungen wird ein für jedes Jahr neu anzulegendes Verzeichnis geführt, welches über den Stand der Revision und die Erteilung der Entlastung jederzeit Auskunft geben muss. —

Aus dem vorstehend über das Revisionswesen der Stadt Frankfurt a. M. Mitgeteilten weht ein wahrhaft moderner und fortschrittlicher Geist, von dem sehr zu wünschen wäre, dass man ihn bald überall in Deutschland zum Schutzgeist der kommunalen Selbstverwaltung erhöbe.

Digitized by Google

V. Der Bank-Revisor.

A. Das Kontroll- und Revisionswesen bei den englischen Banken.

Bei den reichsdeutschen und auch bei den österreichischen Banken behilft man sich wohl überall ausschliesslich mit der sogenannten internen Kontrolle — d. h. mit der Ueberwachung des Rechnungswesens durch eigene Beamte. In England dagegen, dem klassischen Lande des Revisionswesens, begnügt man sich damit nicht, sondern man hat da die gesetzliche Zwangseinrichtung, dass das Buch- und Rechnungswesen jeder Bank auch noch durch einen oder mehrere „Auditors“ [1]) ständig überwacht werden muss. Diese Einrichtung besteht in England aber nicht erst, wie da und dort behauptet worden ist, seit dem Inkrafttreten der Aktiennovelle von 1900, sondern schon die Companies Act von 1862 schrieb sie für alle limited banking companies (Bankgesellschaften mit beschränkter Haftung), in den lediglich von der Auditing (der ständigen oder laufenden Revision) handelnden §§ 83—94 wie folgt vor: [2])

§ 83. Wenigstens einmal im Jahr hat eine Prüfung des gesamten Rechnungswesens durch einen oder mehrere Auditors stattzufinden, wie denn auch die Richtigkeit der Bilanz von solchen Auditors zu bescheinigen ist.

§ 84. Die ersten Auditors sind von den Direktoren, alle folgenden Auditors dagegen von der Generalversammlung zu ernennen.

§ 85. Ist nur ein Auditor bestellt, so gelten die gesetzlichen Vorschriften für ihn allein.

---

[1]) D. h. durch völlig unabhängige, gänzlich extra muros stehende Berufsrevisoren.

[2]) Gustav Schirrmeister in seiner trefflichen Schrift: „Die englische Aktiennovelle von 1900“ macht geltend, dass das Gesetz von 1862 über die beständige Revision keine eigentliche Zwangsvorschrift enthalte, „da die Gesellschaft durch eine „spezial resolution“ die Geltungskraft der Klauseln 84—91 jederzeit zu beseitigen in der Lage gewesen sei.“ Demgegenüber darf darauf hingewiesen werden, dass schon damals nicht das geschriebene Gesetz, sondern die „Custom“ (die Handelsgewohnheit), Auditors anzustellen, fast allgemein den Ausschlag gab, und von dem Recht, durch eine spezial resolution die Geltungskraft der Klauseln 84—91 aufzuheben, nur äusserst selten Gebrauch gemacht worden sein dürfte.

Digitized by Google

§ 86. Die Auditors dürfen Aktionäre (Mitglieder der Gesellschaft) sein, aber niemand darf zum Auditor bestellt werden, der in irgend einer anderen Form denn als Mitglied bei irgend einer die Gesellschaft betreffenden Transaktion beteiligt ist. Auch darf kein Direktor oder sonstiger Beamter der Gesellschaft während seiner Amtsdauer Auditor sein.

§ 87. Die Wahl der Auditoren hat jedes Jahr durch die ordentliche Generalversammlung zu erfolgen.

§ 88. Das Honorar der ersten Auditors wird durch die Direktoren, das der folgenden Auditoren durch die Generalversammlung bestimmt.

§ 89. Jeder Auditor soll beim Ablauf seiner Amtsperiode aufs neue gewählt werden dürfen.

§ 90. Falls irgend ein Auditor sein Amt vor Ablauf der jährlichen Amtsperiode niederlegt oder niederzulegen gezwungen ist, haben die Direktoren alsbald eine ausserordentliche Generalversammlung behufs Wahl eines andern Auditors einzuberufen.

§ 91. Unterlassen es die Direktoren, die nötige Ersatzwahl gemäss § 90 in die Wege zu leiten, so ernennt den fehlenden Auditor auf Verlangen von mindestens fünf Gesellschaftsmitgliedern das Handelsamt (Board of Trade), wie denn dieses alsbald auch für den Rest des Jahres das an den Ersatz-Auditor zu zahlende Honorar festsetzt.

§ 92. Jedem Auditor ist eine Abschrift der Bilanz zu behändigen, und es ist alsdann seine Pflicht, die Bilanz zu prüfen und mit den dazu gehörigen Abrechnungen und Belegen zu vergleichen.

§ 93. Jeder Auditor ist mit einem Verzeichnis aller von der Bank geführten Bücher zu versehen, und die Bücher und Schriften sollen den Auditors zu allen angemessenen (reasonable) Zeiten zugängig gemacht werden. Die Auditors haben das Recht, auf Kosten der Bank Accountants (Berufsbücherrevisoren) oder andere ihnen als geeignet erscheinende Hilfspersonen für ihre Revision zu engagieren, und in Bezug auf diese und ihre Revision haben ihnen die Direktoren und alle andern Gesellschaftsbeamten jederzeit in der von ihnen gewünschten Weise Rede und Antwort zu stehen.

§ 94. Die Auditors haben über die Bilanz und alle Abrechnungen Bericht an die Mitglieder zu erstatten, und in jedem derartigen Bericht ist ausdrücklich von ihnen

Digitized by Google

anzugeben, ob die Bilanz ihrer Meinung nach 1) in jeder Beziehung in Ordnung (full and fair) ist; 2) ob sie alle vom Gesetz vorgeschriebenen Einzelheiten enthält; 3) ob sie so gezogen ist, dass sie ein treues und zutreffendes Bild der Gesellschaftsverhältnisse gewährt; und endlich 4) ob die etwa von ihnen verlangten Auskünfte und Erläuterungen in genügender und zufriedenstellender Weise erteilt worden sind. Der so geartete Bericht der Auditoren ist, zusammen mit dem Bericht des Direktoriums, in der ordentlichen Generalversammlung vorzulesen."

Aber nicht nur die Companies Akt von 1862, sondern auch diejenige von 1879 sah ausdrücklich die „Audit of Accountants of Banking Companies[1]) vor, und zwar stimmen die betreffenden Vorschriften dieser zweiten Act mit den Bestimmungen der früheren Act beinahe wörtlich überein, sodass ihre Wiedergabe hier nicht als notwendig erscheint; neu war in der Act von 1879 eigentlich nur die Vorschrift, dass die der Generalversammlung vorzutragende Bilanz nicht nur von den Auditors, sondern auch von mindestens drei Direktoren[2]) sowie vom Gesellschaftssekretär und vom Geschäftsführer (manager), falls ein solcher vorhanden, zu unterzeichnen sei.

Wie bereits erwähnt, hat auch die Aktiennovelle von 1900 die ständige Revision für Banken beibehalten, aber während bis 1900 diese ständige Revision nur für Bank- und Eisenbahn-Gesellschaften gesetzlich vorgesehen war, hat sie die Akt von 1900 ausnahmslos für alle incorporated companies (eingetragene Gesellschaften) zur gesetzlichen Zwangseinrichtung gemacht, woraus mit Recht geschlossen wird und werden darf, dass sich die Auditing in England glänzend bewährt hat. Weiteres darüber behalte ich mir für das Kapitel „Der englische Accountant" vor, und nur ein paar Andeutungen über die technisch-rechtliche Seite der englischen Bank-Auditing will ich an dieser Stelle noch machen.

---

[1]) d. h. die ständige Ueberwachung des Rechnungswesens der Bankgesellschaften.

[2]) Die in Deutschland gesetzlich festgelegte Unterscheidung zwischen Direktion (Vorstand) und Aufsichtsrat kennt die englische Aktiengesetzgebung bekanntlich nicht, sondern alle leitenden Persönlichkeiten der englischen Gesellschaften heissen Direktors. Tatsächlich aber werden auch bei den englischen Gesellschaften nur einige der Direktors mit der Geschäftsleitung im engeren Sinne betraut, während die Tätigkeit der anderen Direktors im grossen und ganzen nur eine beratende und überwachende ist oder doch sein soll; die Direktors der letzten Gattung stellen also im Grunde nichts anderes als den deutschen Aufsichtsrat dar.

Digitized by Google

Die Frage speziell der Bank-Audits ist auch selbst in England eine noch viel umstrittene, und es werden auch dort diese Audits für die schwierigsten des ganzen Berufs gehalten.

Zunächst wird der Auditor, der es mit seiner Berufspflicht genau nimmt, darauf zu achten haben, dass der von der Act von 1862 angeordnete Vermögensstatus regelmässig zu den vor geschriebenen Zeiten (an jedem ersten Montag der Monate Februar und August) aufgestellt worden ist. Die gesetzlich festgelegte Form dieses Status ist die folgende:

Vermögens-Aufstellung gemäss Teil III des Gesetzes von 1862.

Das Kapital der Gesellschaft ist in ..... Aktien von je £..... zerlegt[1]) und beträgt insgesamt £.....

Die Anzahl der ausgegebenen Aktien beträgt .....

Eingezahlt sind per Aktie £....., insgesamt £.....

Die Passiven (liabilities) der Gesellschaft bestanden am 1. Januar (oder Juli) aus:

Schulden an verschiedene Gläubiger der Gesellschaft und zwar:

1. auf Grund richterlichen Urteils £.....
2. „ „ spezieller Abmachungen £.....
3. „ „ von Rechnungen oder Accepten (notes or bills) £.....
4. auf Grund von simple contracts[2]) £.....
5. „ „ „ Schätzungen £.....

Die Aktiva (assets) der Gesellschaft bestanden am 1. Januar (oder Juli) aus:

1. Staatspapieren (die einzeln aufzuführen sind) £.....
2. Tratten und Eigenwechseln (bills of exchange and promission notes) £.....
3. Bankguthaben £.....
4. anderen Sicherheiten £.....

---

[1]) Ist das Kapital nicht in Aktien zerlegt, so sind die auf Kapital und Aktien bezüglichen Positionen fortzulassen.

[2]) Simple contracts sind endweder mündliche (parol) oder formlose (nicht gesiegelte) schriftliche Verträge. An Stelle der Form treten hier die folgenden zwei Elemente: der Konsens der Kontrahenten als Rechtsgrund und die Consideration als Bedingung der Giltigkeit. (Dr. Karl Wertheim, Wörterbuch des englischen Rechts.)

Digitized by Google

Ferner ist die Vorschrift der Act von 1879 zu beachten, nach der die Bank dem Auditor ein Verzeichnis aller von der Gesellschaft geführten Bücher zu übergeben hat; Zuwiderhandlungen gegen diese Bestimmungen haben zuweilen bewirkt, dass betrügerische Manipulationen nicht rechtzeitig entdeckt worden sind:

Rein technisch spiegelt sich die Aufgabe des englischen Bank-Auditors [1]) ziemlich klar in folgenden, für die Revisionspraxis geltenden Weisungen und Maximen wieder:

1. Jedes Hauptbuch-Konto muss erschöpfend untersucht und ausprobiert werden.
2. Der „an Hand" befindliche Kassenbestand[2]) ist genau nachzuzählen.
3. Der vorhandene Wechselbestand muss Stück für Stück kontrolliert werden, wobei eine genügende Erklärung für alle überfälligen Wechsel unbedingt zu verlangen ist.
4. Es ist zu untersuchen, ob stets der richtige Zinsfuss angewendet worden ist.
5. Die „Sicherheiten" der Gesellschaft sind einer gründlichen Prüfung zu unterziehen, (wobei brauchgemäss ein Rechtsanwalt Rat und Beistand leistet). Alle Sicherheitspapiere sind von der Bankleitung unbedingt gleichzeitig vorzuzeigen und bis zur Beendigung der Revision im Gewahrsam des Auditors zu belassen. (Ausgedehnte Unterschleife sind durch Nichtanwendung dieser Vorsichtsmassregeln zuweilen unentdeckt geblieben).
6. Auch die Konti der einzelnen Bankkunden sind zu prüfen, und zwar vor allem die Konti solcher Kunden, von denen keinerlei Sicherung vorhanden ist, (Inhaber sogenannter Offener Kredite), oder solcher Kunden die den von der Bankleitung bewilligten Kredit beträchtlich überschritten haben; der Revisor hat hierbei u. a. auch festzustellen, ob und welche Vorkehrungen etwa gegen die in solchen Fällen naturgemäss leicht möglichen Verluste getroffen sind.

[1]) Auch der Bank-Auditor ist zwar im allgemeinen freier Gewerbtreibender, aber der Bank gegenüber, bei der er als gesetzlicher Rechnungsführer fungiert, gilt er, wie überhaupt jeder Gesellschafts-Auditor, als notwendiges Organ, bezw. als Beamter der Gesellschaft; diese Beamteneigenschaft ist durch obergerichtliche Entscheidungen ausdrücklich festgelegt.

[2]) Die vorhandenen Cheks sind dabei zur Vermeidung von Unterschleifen vom Auditor persönlich zum Clearing House oder zu den betreffenden Agenten zu befördern.

Digitized by Google

7. Falls die etwa vorhandenen „Geheimen Reserven" blos eine gutgläubige Vorkehrung gegen unvorhergesehene Verluste bei der Kundschaft sind, brauchen derartige Posten naturgemäss vom Auditor nicht beanstandet zu werden; zu beanstanden sind sie aber selbstverständlich unter allen Umständen stets dann, wenn sie nur dem Zweck der Bilanzverschleierung dienen.

8. Die Hauptschwierigkeit bei der Revision einer grossen Bank dürfte in der grossen Anzahl der Filialen liegen: von den englischen Banken haben acht je über 100 Filialen! Im 1879er Act ist aus diesem Grunde ausdrücklich vorgesehen, dass der Auditor nicht nötig habe, die Filiale-Konten über die Grenzen von Europa hinaus zu prüfen.

Diese Bestimmung entlastet den Revisor ja natürlich in etwas, aber sie enthält auch zugleich die klare Andeutung, dass die Konten und Abrechnungen mindestens aller europäischen Filialen zu revidieren sind; nur eine einzige von den grossen englischen Banken (die Metropolitanbank) unterwirft alle ihre Filialen der Audit, was die Möglichkeit einer so umfassenden Revision doch praktisch zu erweisen scheint.

Immerhin darf eine eingehende Prüfung aller Transaktionen bei wirklich grossen Banken durch den Auditor im Allgemeinen als undurchführbar bezeichnet werden, und angesichts der bei solchen Banken überall eingeführten sehr subtil wirkenden internen Kontrolle, wird sie auch kaum als notwendig erscheinen. [1]) Den Vorstehern und Aufsehern der Filialanstalten muss wohl oder übel umfassendes Vertrauen entgegengebracht werden, und allzu krasse Fälle von Vertrauensmissbrauch hat man auch in jenen Kreisen zum Glück noch nicht zu bemerken gehabt. Trotzdem hat der Auditor bei seiner Arbeit die Möglichkeit eines betügerischen Gebahrens im Auge zu behalten, und er darf damit nicht früher aufhören, als bis er seiner Sache ganz sicher ist.

---

[1]) Gegenüber den vor einigen Jahren bei der Bank von Liverpool vorgefallenen Malversationen, bei denen von einem der Hauptbuch-Buchhalter Checks in Höhe von zusammen 34 Millionen Mark gefälscht worden waren, ist allerdings in England damals die Frage erörtert worden, ob denn die interne Kontrolle überhaupt irgend welchen Nutzen stifte, oder ob sie nicht vielmehr völlig überflüssig sei; man hat sich aber schliesslich dahin geeinigt, dass der Fall mit der Liverpooler Bank gegen die interne Kontrolle an sich gar nichts beweise, weil sie in diesem Fall nicht richtig gehandhabt worden sei.

Digitized by Google

9. Es ist nicht Brauch, dass der Auditor auch die Bank-Gegenbücher der Kunden prüft; allein dafür sorgen sollte er unter allen Umständen, dass diese Bücher wenigstens vom Geschäftsführer oder vom Aufseher häufig nachgesehen werden, und dass beim Jahresabschluss jedes Gegenbuch geprüft und von dem einen oder andern jener beiden Beamten gegengezeichnet wird.

10. Drei Grundregeln der internen Kontrolle sind diese:

a) Kein Buchhalter darf Zutritt zu Büchern erhalten, welche zur Kontrolle seiner eigenen Buchungen dienen.
b) Sämtliche Buchhalter sind von Zeit zu Zeit (nicht selten, sondern häufig!) nach anderen Bureaux zu versetzen, damit die von dem einen oder andern begangenen Unterschleife oder sonstigen Unregelmässigkeiten nicht unentdeckt bleiben.
c) Ungewöhnliche, d. h. über den Rahmen der Alltagsschablone hinausgehende Buchungen dürfen nur mit Vorwissen einer internen Autorität vorgenommen werden.

Wären diese drei Grundregeln, ja auch nur die eine oder andere davon, bei der Bank von Liverpool entsprechend befolgt worden, so hätten die erwähnten Checkfälschungen wenn nicht sofort, so doch jedenfalls viel früher entdeckt werden müssen, als es tatsächlich geschehen ist.

11. Selbstverständlich ist, dass der Auditor vor Beginn seiner Tätigkeit in das jeweils bestehende System der internen Kontrolle umfassenden Einblick erhält. Findet er, dass in irgend welchen Punkten das System nicht richtig oder nicht vorschriftsmässig gehandhabt wird, so hat er für schleunigste Abhilfe zu sorgen.

12. Niemals darf der Auditor vergessen, dass seine Tätigkeit nicht nur den Geschäftsinhabern (Direktoren) sondern vor allem dem Publikum (den Aktionären) nützen und zugute kommen soll. Niemand wird dabei von ihm verlangen, dass er den Kunden die Sicherheit ihrer Depôts garantiere, aber jedermann würde ihn hart tadeln dürfen, wenn eine Bank, die auf Grund seiner Revision soeben erst von ihm für völlig solvent erklärt worden ist, auf einmal schmählich zusammenbräche.

13. Es mag als unmöglich erscheinen, dass der Revisor für seine Tätigkeit das Vorstehende allenthalben als Richtschnur benutze, allein fest steht jedenfalls das Eine; nur der Revisor darf sich wahrhaft tüchtig nennen, dem das Erkennen der Richtigkeit oder

LIBRARY OF THE UNIVERSITY OF CALIFORNIA
Digitized by Google

Unrichtigkeit der verschiedenen Eintragungen in ihren Totalbeträgen, keine allzu grosse Schwierigkeit mehr macht, und der seines Amtes mit unerbittlicher Strenge waltet.

Ein hervorragender, im Bankwesen besonders erfahrener englischer Bücherrevisor (Mr. J. Snyden Stocks) hat sich zu diesem Punkt wie folgt geäussert: „Ein erfahrener Revisor wird die Bücher einer Bank nur verhältnismässig kurze Zeit durchzusehen brauchen, um über die Lage einer Bank gründlich in's reine zu kommen; er wird sich zu diesem Zweck nicht, wie jemand gesagt hat, in die Bankhalle zu setzen und seine Nachforschungen das ganze Jahr fortzusetzen brauchen."

Dogmatische Bedeutung wird man diesem Ausspruch gleichwohl nicht beilegen dürfen; vielmehr wird man es als Tatsache bezeichnen müssen, dass eine grössere Bank nicht auf einmal (zu einem bestimmten Zeitpunkt), sondern ständig (fortlaufend, ununterbrochen) revidiert werden muss, da auf andere Weise ein umfassender Einblick in die Art der Geschäftsführung nicht zu gewinnen ist. —

Ich habe das Bild des englischen Bankrevisors im Vorstehenden nur skizzierend andeuten, nicht zeichnerisch völlig ausarbeiten können; ich hoffe aber, der Zweck dieser Schrift wird auch damit erreicht.

B. Die Interne Kontrolle bei den deutschen Banken.

Ich wende mich nun den einschlägigen Verhältnissen in Deutschland zu.

Ich erwähnte bereits, dass das deutsche Bankwesen im allgemeinen nur die interne Revision (durch den Aufsichtsrat und durch bestimmte organische Kontrolleinrichtungen), nicht aber auch den Auditor im englischen Sinne kennt — ein Uebelstand, der nicht genug beklagt werden kann. Denn es ist durch bestimmte Vorkommnisse bereits praktisch erwiesen worden, dass die interne Kontrolle bei uns nur auf solche Buchungen und Geschäftsvorgänge sich zu erstrecken pflegt, die auch von der Direktion nicht geheim gehalten werden, und dass das, was der Schleier des Geheimnisses deckt, für die internen Revisionen in der Regel ein noli me tangere bleibt.[1])

[1]) Man hat das bei allen grossen Bankprozessen der letzten Jahre und zuletzt auch beim Pommernbankprozess gesehn, in dem Geh. Rat Budde bekanntlich u. a. das Folgende erklärte: „Ich

Digitized by Google

Ich will damit durchaus nicht behaupten, dass eine Bank keine Geheimnisse haben dürfe, aber ich stelle den Satz auf, dass alle Geschäftsverhältnisse, einschliesslich der geheimen, von Fachkundigen geprüft werden müssen, und dass es dazu völlig unabhängiger Instanzen bedarf. In Deutschland hat man die Aufgabe, in dieser Weise zu kontrollieren, eigentlich nur dem Aufsichtsrat zugewiesen, allein in Fachkreisen weiss man heute, dass der deutsche Aufsichtsrat jener Aufgabe im nötigen Umfang garnicht gewachsen sein kann, und man will deshalb auch bei uns in die Verwaltungsmaschine der Aktiengesellschaft ein neues Rad, den ständigen Revisor, einfügen. Darüber indes ausführlich an anderer Stelle. Hier wollte ich nur von den Einrichtungen der internen Kontrolle sprechen, wie sie bei den grossen deutschen Banken zurzeit praktisch in Wirksamkeit sind.

Man muss dabei streng zwei Dinge unterscheiden: die Sicherheits-Einrichtungen organischer Natur und die Vorkehrungen, die mit dem Betriebsmechanismus nicht zusammenhängen, und die somit des organischen Charakters entbehren. Wenn beispielweise bestimmte Arbeiten so verteilt werden, dass ihre Ausführung die betreffenden Beamten unter einander kontrolliert, ohne dass diese eine Ahnung davon haben, so ist dies eine Massnahme organischer Art; wenn aber der Aufsichtsrat von Zeit zu Zeit die Kassenbestände zählt und mit den Büchern vergleicht, so vollzieht sich diese Arbeit völlig ausserhalb des eigentlichen Betriebsorganismus und sie ist also keine Massnahme organischer Art. Und so weiter.

Zu den Sicherheits-Massnahmen organischer Natur — und diese spielen bei der Internen Kontrolle bei weitem die Hauptrolle —, gehört vor allem auch die Anwendung der doppelten Buchführung: in ihr steckt eine schützende und kontrollierende Kraft von grosser Wirksamkeit. Denn während bei der einfachen Buchführung die einzelnen Posten oder Geschäftsvorfälle in keiner Weise organischen Zusammenhang haben, bilden sie bei der doppelten ein wohlgefügtes, einheitliches System von ausserordentlicher Klarheit und Folgerichtigkeit, indem dabei von der Tatsache ausgegangen wird, dass im Ge-

---

habe mich von der Schuld der Angeklagten überzeugt und weiss, dass sie vieles getan haben, was sie nicht hätten tun sollen. Das ist aber in den Büchern so versteckt und eine so komplizierte Sache, dass nach meiner Ueberzeugung die Beamten nichts davon wissen konnten."

Digitized by Google

schäftsverkehr jeder Leistung eine Gegenleistung von absolut gleicher Grösse zu entsprechen oder gegenüber zu stehn pflegt.

„Na also!“ wird da nun wohl mancher denken. „Wenn schon die doppelte Buchführung so prachtvoll kontrolliert, wozu braucht's dann noch der lebendigen Revisoren und Kontrolleure?“ Nun darauf wäre zu antworten, dass die Doppelbuchführung ebensowenig vollkommen ist, wie irgend ein anderes Menschenwerk, und dass sie, wie alles Gute, nicht bloss gebraucht, sondern auch — absichtlich und unabsichtlich — gemissbraucht wird; nur aus diesem Grunde bedarf auch selbst die doppelte Buchführung noch der Ueberwachung durch Fachleute, die in besonders hohem Masse erfahren und zuverlässig sind.

Nehmen wir einmal ein praktisches Beispiel zur Hand: Jemand zahlt an der Kasse einer Bank 1000 M. ein, der Kassierer unterschlägt aber den Betrag und trägt ihn überhaupt nicht in's Kassabuch ein. Ist dann der Wachtdienst der doppelten Buchführung ein genügender? Nein! Denn in die Bücher wird der Geschäftsvorfall auf diese Weise überhaupt nicht kommen, und die Bücher können daher auch nicht zur Entdeckung des Unterschleifs führen. Ganz ähnlich liegen die Dinge bei den Büchern, die nicht unmittelbar zum System der Doppelbuchführung gehören, und die also keinerlei organische Bedeutung haben, wie z. B. die verschiedenen Skontri; auch diese Bücher lassen völlig im Stich, wenn z. B. aus den Effektendepôts eines Kunden Wertpapiere gestohlen werden.

Aus diesen Beispielen ersieht man wohl zur Genüge, dass die kontrollierende Kraft der doppelten Buchführung für sich allein noch nicht genügt, sondern dass es bei grossen Banken noch weiterer Vorsichtsmassregeln bedarf.

Welcher Art nun pflegen diese Vorkehrungen bei uns zu sein? Nun: von der einen ist schon die Rede gewesen: verschiedene Arbeiten werden von verschiedenen Beamten gefertigt, und zwar in einer Weise, dass sich die betreffenden Beamten dabei unbewusst selbst kontrollieren.

Eine zweite solche Einrichtung sind die plötzlichen (unvermuteten) oder in bestimmten Zeitabständen durch besondere Beamte (meist Prokuristen), oder ganze Kommissionen, sogenannte Revisionskommissionen, vorgenommenen Nachprüfungen oder Revisionen.

Digitized by Google

Allerdings pflegen sich Revisionen dieser Art meist auf Stichproben zu beschränken, und es ist keine Frage, dass sie dies eines grossen Teils ihrer Wirksamkeit beraubt. Trotzdem sind Revisionen dieser Art nicht als überflüssig zu bezeichnen und besonders die Revisionen der Wertbestände sind absolut unerlässlich und von hervorragendster Wichtigkeit; denn ohne eine solche von Zeit zu Zeit erfolgende Abstimmung der Bar-, Wechsel- und Effektenbestände mit den in den Büchern stehenden Sollbeständen würde selbst die subtilste und genaueste Buchführung kaum nennenswerten Wert besitzen. Ein Kassierer kann alle an ihn gelangten Einzahlungen noch so getreulich buchen — wenn er die Einzahlungen ganz oder teilweis dolos zurückbehält, so werden naturgemäss zwar seine Bücher, aber nicht auch sein Kassenbestand stimmen; und gerade darauf kommts doch in erster Linie an. Fast in allen Banken wird deshalb der Kassenbestand täglich von einem internen Kontrolleur oder Revisor geprüft, oder es sind zu diesem Zweck, wie bereits erwähnt, mehrgliederige aus älteren Beamten zusammengesetzte Revisionskommissionen vorhanden, deren Aufgabe dann ganz ausschliesslich in der Revision der verschiedenen Betriebsabteilungen (Bureaux) besteht. Selbstverständlich melden sich derartige Kommissionen bei keinem der zu revidierenden Beamten vorher an, sondern völlig plötzlich und unverhofft erscheinen sie — heute bei irgend einem Kassierer, morgen im Effektenbureau und übermorgen in irgend einer Bankfiliale. — Revisionskommissionen dieser Art pflegt man in der Praxis vor kontrollierenden Mitgliedern des Aufsichtsrats den Vorzug zu geben, und zwar deshalb, weil die Mitglieder der Revisionskommissionen die Praxis des Geschäftslebens, und besonders die Bankpraxis, weit genauer zu kennen pflegen, als die Mitglieder des Aufsichtsrats. —

Soviel über die Sicherheitsmassregeln und Revisionen im allgemeinen. Die folgenden Spezial-Maximen haben es nur mit dem Besonderen zu tun.

Um sich die ordnungsgemässe Buchung aller vom Kassierer vereinnahmten Beträge zu sichern, lässt man den Kassierer alle an ihn gelangten Einzahlungen nur ins unreine Kassabuch buchen und die darüber von der Bank ausgestellten Quittungen unterzeichnen. Diese Quittungen muss dann der Kassierer einem anderen Beamten des Kassenbüreaus überlassen, der eine weitere Unterschrift leistet und jede Einzahlung in ein dem

Digitized by Google

unreinen Kassabuch durchaus gleiches Buch einträgt. Nach Schluss der Kasse — d. h. nachdem die Kasse für's Publikum geschlossen worden ist — werden beide Bücher vom Kontrollbeamten miteinander abgestimmt. Die von der Bank auf die Reichsbank ausgestellten Checks werden in ganz gleicher Weise behandelt; doch ist das Publikum bei dieser Einrichtung natürlich darauf aufmerksam zu machen, dass eine Quittung nur dann als ordnungsgemäss ausgestellt gilt und gelten kann, wenn sie zwei Unterschriften trägt. Besteht bei einer Bank der Brauch, dass die Quittungen nur einfach, aber nicht vom direkten Empfänger des Geldes (dem Kassierer), sondern von einem in dessen Nähe sitzenden Kontrollbeamten zu zeichnen sind, so sind immer zwei Schalter vorhanden, an deren einem man das Geld einzahlt, und an deren anderem man die bezügliche Quittung erhält. Der die Unterschrift leistende Beamte hat bei dieser Einrichtung über die eingezahlten Beträge nicht nur zu quittieren, sondern diese auch zu buchen und die Kasse zu kontrollieren. Diese Form der Kontrolle kommt fast nur in kleineren Betrieben, namentlich aber bei Einzelfirmen, die erstere dagegen fast nur bei Grossbanken vor.

Aber durch Sicherheits-Einrichtungen dieser Art wird naturgemäss nur die Unterschlagung von persönlich eingezahlten Geldern verhindert, während Beträge, die in Wertbriefen eingehen, durch sie nicht getroffen werden; denn in solchem Fall wird keine Quittung ausgestellt, sondern der Empfang des Geldes nur brieflich bestätigt. Selbstverständlich aber bleiben auch die einlaufenden Wertsendungen nicht unkontrolliert, nur dass ihnen gegenüber die Kontrolle eine anders geartete ist; sie erfolgt in all solchen Fällen durch's Korrespondenzbureau, und zwar in der Weise, dass vor allem die Kassenbücher oder die Abschriften täglich zu den Korrespondenten wandern, von denen sie dann mit den betreffenden, ihnen vorliegenden Kundenbriefen verglichen werden. Werden die Kassenbücher nicht im Original, sondern nur in Abschrift gesandt, so darf der Kassierer die Abschriften natürlich nicht selbst gefertigt haben.

Aber auch bei den Auszahlungen sind Veruntreuungen möglich, und zwar in der Weise, dass der Kassierer Auszahlungen zwar in die Kassenbücher einträgt, das Geld selbst aber in die eigene Tasche steckt; Veruntreuungen dieser Art können indes leicht dadurch verhindert werden, dass das reine Kassabuch nach den präsentierten Belegen

Digitized by Google

geführt und mit dem unreinen Kassabuch sorgsam verglichen wird.

Die Absendungen von Geld durch die Post kontrolliert gleichfalls das Korrespondenzbüreau. Dieses hat den Auftrag zur Absendung des Geldes gegeben und es prüft nun auch, 1. ob die Kasse den Auftrag ausgeführt und gleichzeitig 2. ob der Kassierer nicht etwa unberechtigter Weise irgendwelches Geld abgesandt hat.

Als Kontrollmassregel wirkt auch die Einrichtung, dass die Bank die bei ihnen erfolgten Ein- und Auszahlungen der Kundschaft schriftlich bestätigen lässt; denn wenn in diesen Briefen irgend etwas nicht Zutreffendes steht, so werden die Empfänger (die Kunden der Bank) sofort entsprechend monieren und auf diese Weise etwa vorgefallene Unregelmässigkeiten an's Tageslicht bringen. Freilich vermag diese Einrichtung nur dann ihren Zweck zu erfüllen, wenn die brieflichen Bestätigungen auch wirklich zur Post gelangen und nicht etwa von irgend einem betrügerischen Beamten zurückgehalten werden; man sucht den sicheren Abgang der Briefe dadurch zu erreichen, dass zu der Stelle, wo die Briefe postfertig gemacht werden, kein Beamter irgendwie Zutritt erhält. Soll ein Brief, der schon unterschrieben und der Expedition übergeben ist, zurückgeholt werden, so bedarf es hierzu der schriftlichen Genehmigung eines Kontrollbeamten.

Nach jeder gegen Check oder Quittung erfolgten Auszahlung hat der Kassierer die betr. Checks oder Quittungen mit dem Stempelvermerk „bezahlt“ zu versehen, wodurch es unmöglich wird, dass irgend ein Beamter erledigte Belege entwendet und das Geld an der Bankkasse nochmals erheben lässt. Allerdings wird diese Vorsichtsmassregel nur dann entsprechend wirken, wenn der Kassierer auf genaue und gewissenhafte Erfüllung der gedachten Vorschrift kontrolliert wird, was bei Uebertragung des reinen Kassabuchs an Hand der Zahlungsbelege geschehen kann.

Der Geldverkehr mit der Reichsbank und dem Berliner Kassenverein bedarf einer so peinlichen Kontrolle nicht. Die Ueberweisung durch Reichsbank-Girokonto erfolgt nach Weisung des Korrespondenzbureaus, und gleichzeitig wird dem Kunden von der erfolgten Ueberweisung briefliche Mitteilung gemacht; alle Primanota-Buchungen, wie auch die Führung des Kontos „Reichsbank“ in der Buchhalterei werden auf Grund dieser brieflichen Anzeigen bewirkt, und wenn dann die

Digitized by Google

in der Buchhalterei vorzunehmende tägliche Abstimmung des Kontos „Reichsbank" mit dem Gegenbuch der Reichsbank die genaue Uebereinstimmung der Posten ergibt, so wird dadurch Zweierlei bewiesen: 1. dass alle im Gegenbuch verzeichneten Beträge auch in der Primanota stehen und alle Bestätigungen und Belastungeu durch's Korrespondenzbureau somit richtig erfolgt sind; 2. dass keiner der Ueberweisungs-Aufträge übersehen worden ist. Wo ein Konto „Reichsbank" nicht geführt und der Ueberweisungs-Verkehr auch nicht in Primanoten, sondern in Kassabüchern gebucht wird, erzielt man eine ähnliche Kontrolle durch Vergleichen der Kassabücher mit den Briefen des Korrespondenzbureaus.

Von grosser Wichtigkeit ist auch die von England importierte Gepflogenheit des „Kreuzens" der Checks; sie soll das Auszahlen abhanden gekommener Checks an die Finder oder Diebe verhindern, und sie verhindert es auch wirklich.

Die Sache ist äusserst einfach:

Man schreibt oder stempelt quer über den Check die Worte: „Nur zur Verrechnung" und drückt damit aus, dass derartige Checks dem Vorzeiger nicht auszuzahlen, sondern nur gutzuschreiben sind.

Freilich wird nicht jeder, der irgend einer Bank einen „gekreuzten" Check zu präsentieren hat, bei der betreffenden Bank ein Konto haben, und darin liegt denn nun zweifellos eine gewisse Schwäche des Systems. Aber wenigstens die Banken unter sich können „gekreuzte" Checks einkasieren, und dadurch wird der Nutzen der Einrichtung auch den mit irgend einer Bank in Verbindung stehenden Firmen gewahrt.

Wie wichtig das „Kreuzen" der Checks ist, hat sich bei der Riesenunterschlagungsaffäre der Oesterreichischen Länderbank in Wien (im Jahre 1902) gezeigt. Dort hatte ein Kassierer die zum Inkasso eingegangenen Checks durch einen Boten einziehen lassen und das Geld für sich verwendet, was unmöglich gewesen wäre, hätte Oesterreich einen Verrechnungsverkehr nach dem Muster des Berliner Kassenvereins und der Verrechnungsstelle in der Reichsbank (Clearing house) gehabt. Denn da beim Vorhandensein solcher Abrechnungsstellen die an sie angegliederten Banken ihre Wechsel, Checks und Anweisungen fast nur durch die Verrechnungsstellen einkassieren lassen, wird es einer an sie angegliederten Bank sofort auffallen, wenn irgend eine

Digitized by Google

andere derartige Bank bei ihr einen Scheck zur Zahlung präsentieren lässt, und sie wird dann auch sofort die entsprechenden Schritte zur Aufklärung tun.[1])

Die in den Betriebsabteilungen (der Kupon- und Sortenkasse, der Wechsel- und des Effektenbüreaus) bestehenden besonderen Kontrolleinrichtungen glaube ich, als zu wenig bedeutungsvoll, übergehen zu können, und nur über diejenigen in der Buchhalterei dürften noch einige Andeutungen am Platze sein.

Betrügereien in der Buchhalterei sind oft dadurch zustande gekommen, dass sich der Kontokorrentbuchhalter auf Grund eines gefälschten Auftrags vom Guthaben irgend eines Kunden hat Geld auszahlen oder anweisen lassen. Derartige Manipulationen bilden deshalb eine Spezialität des Kontokorrent-Buchhalters, weil nur dieser das Kontokorrent zu fälschen und derartige Fälschungen verhältnismässig lange zu verbergen vermag. Wieso das möglich ist? Ganz einfach so: Nehmen wir einmal an, der Kontokorrentbuchhalter habe in betrügerischer Weise durch einen Strohmann zu Lasten irgend eines Kunden einen Betrag erheben lassen — wie liegt dann die Sache? Nun, der Kassierer wird den Betrag zunächst natürlich im unreinen Kassabuch als Ausgang buchen. Der ungetreue Kontokorrentbuchalter aber? Er wird von zwei Dingen sicher eines tun: er wird entweder die Uebertragung des Postens ins Kontokorrent unterlassen, oder er wird den Posten zwar übertragen, dann aber nicht mit in den für den betr. Kunden bestimmten Halbjahrsauszug aufnehmen. Tut er das Erste, so darf er dabei nicht stehen bleiben, da ja sonst der von ihm behufs Aufstellung der monatlichen Rohbilanz anzufertigende Kontokorrent-Auszug nicht stimmt; er muss und wird also weitergehen und wird den von ihm abgehobenen Betrag mit in den Kontokorrent-Auszug einsetzen, obgleich der von ihm vorgeschobene Kunde im Kontokorrent ja

---

[1]) Die Abrechnungsstelle bei der deutschen Reichsbank wurde 1883 nach dem Muster des englischen Clearing house gegründet, und seitdem ist sie rasch zu grosser Bedeutung gelangt. Zurzeit erstreckt sich die Einrichtung auf 10 der wirtschaftlich bedeutendsten Städte im Reich, und in Berlin allein gehören ihr 17 Bankhäuser an. Die Versammlungen der Abrechnungsstelle finden allwochentägig um 9, 12½ und 4 Uhr statt, sodass die die Stelle benutzenden Banken über ihr Geld stets noch am selben Tage verfügen können. Mitteilungen über die rein technische Seite des Abrechnungswesens werden an dieser Stelle wohl kaum notwendig sein, da die Sache selbst ja keine neue mehr ist.

Digitized by Google

gar nicht belastet ist. — Tut der Buchhalter aber das Zweite, d. h. überträgt er zwar den Posten, lässt ihn aber dann aus dem von ihm für den betr. Kunden anzufertigenden Halbjahrs-Auszug weg, so wird's ihm wie Faust's Gretchen gehn: es wird ihm zu tun fast nichts mehr übrig bleiben; „laissez faire, laissez aller!" wird's dann heissen.

Wie aber sind solche Dinge aufzudecken? Sehr einfach: nur durch den Revisor! Nur dadurch, dass die Halbjahrsauszüge für die Kunden vor der Absendung von einem Revisionsbeamten nach Kontokorrent und reinem Kassabuch gehörig abgestimmt werden, und dass ausserdem alle Kundenbriefe mit Monitas über Halbjahrs-Auszüge zuerst an einen Kontrollbeamten zur Prüfung gelangen. —

Man sieht: es wird bei den Grossbanken ein zahlreiches Personal schon allein für die interne Kontrolle gebraucht, und diese Kontrolle verschlingt Beträge, die gar nicht geringfügig sind. Trotzdem wird und darf keine Bank ihren Sparsinn in erster Linie am Revisionsapparat üben, denn magere Dividenden könnten leicht die Folge davon sein.

VI. Der deutsche „Berufs-Revisor".

A. Begriffsbestimmung.

Als Berufs-Revisor darf man bei uns denjenigen bezeichnen, der eine mehr oder minder gründliche Kenntnis des Buchhaltungswesens und verwandter Disziplinen besitzt, und der die Verwertung dieser Kenntnis in der Form des selbständigen Gewerbebetriebs durch Ausführung gewöhnlicher Buchhaltungsarbeiten, sowie durch systematische Prüfung von Geschäftsbüchern, Abrechnungen u. s. w. und durch fachmännische Begutachtung aller auf das kaufmännische Verrechnungswesen bezüglichen Dinge erstrebt; wer nur nebenamtlich oder in „fester Stellung" das Buchhalten und Revidieren betreibt, ist demnach nicht Berufsrevisor.

B. Die vereidigten (und öffentlich angestellten) Revisoren.

Auf Grund der bestehenden Gewerbefreiheit darf das Bücherrevisoren-Gewerbe jeder betreiben, der sich nur irgend für berufen dazu hält, und an das Vorhandensein

Digitized by Google

irgendwelcher fachlichen Vorbildung, oder an die Ablegung irgendwelcher Examina ist die Ausübung dieses Gewerbes also nicht geknüpft. Da aber der Bücherrevisoren-Beruf, selbst bei uns in Deutschland, wo er sich in wesentlich engeren Bahnen als beispielsweise in England bewegt, ein ziemlich schwieriger und verantwortungsvoller ist, so haben sich neuerdings in einzelnen deutschen Staaten auch die amtlichen Handelsvertretungen (Handelskammern, Korporationen u. s. w.) das Recht der Vereidigung und öffentlichen Anstellung von Bücherrevisoren und damit die äussere Kennzeichnung solcher Persönlichkeiten unter ihnen gesichert, die sie in moralischer wie beruflicher Beziehung als besonders zuverlässig und vertrauenswürdig befinden.

Dieses Recht, das sich als staatliches Hoheitsrecht charakterisiert, gründet sich auf § 36 der deutschen Gewerbeordnung, welcher § in Absatz 1 ausdrücklich das Folgende bestimmt: „Das Gewerbe der Bücherrevisoren darf zwar frei betrieben werden, es bleiben jedoch die verfassungsmässig dazu befugten Staats- oder Kommunalbehörden oder Korporationen auch ferner berechtigt, Personen, die dieses Gewerbe betreiben wollen, auf die Beobachtung der bestehenden Vorschriften zu beeidigen und öffentlich anzustellen.[1]) Dieses neue Recht der amtlichen Handelsvertretungen scheint mir wegen seiner grossen Bedeutsamkeit genauere Beachtung zu verdienen, nur muss ich bei seiner Besprechung etwas weit ausholen.

Nach den Reichsjustizgesetzen gibt es zweierlei Sachverständige, die zur Erstattung von Gutachten berufen sind:

1 im allgemeinen beeidigte, und
2. öffentlich bestellte.[2])

---

[1]) Speziell für Preussen kommen ausser § 36 der R.-G.-O. auch die beiden Handelskammergesetze vom 24. 2. 1870 und vom 19. 8. 1897 in Betracht. Doch davon später.

[2]) Die betreffenden reichsgesetzlichen Bestimmungen lauten wie folgt:

I. Civilprozessordnung, Titel 8, § 404 Absatz 2: „Sind für gewisse Arten von Gutachten Sachverständige öffentlich bestellt, so sollen andere Personen nur dann gewählt werden, wenn besondere Umstände es erfordern.“ § 407 Absatz 1. „Der zum Sachverständigen Ernannte hat der Ernennung Folge zu leisten, wenn er zur Erstattung von Gutachten der erforderten Art öffentlich bestellt ist, oder wenn er die Wissenschaft, die Kunst oder das Gewerbe, deren Kenntnis Voraussetzung der Begutachtung ist, öffentlich zum Gewerbe ausübt, oder wenn er zur Ausübung derselben

Digitized by Google

Von welcher Stelle aus die Beeidigung „im allgemeinen“ oder die öffentliche Bestellung des Sachverständigen zu erfolgen habe, ist in den Reichsgesetzen selbst nicht bestimmt, und die nähere Regelung blieb somit Sache der Landesgesetzgebung. Wie aber stand und steht es mit dieser? Beginnen wir mit dem grössten deutschen Bundesstaat: mit Preussen.

Hier waren Bestimmungen der gedachten Art früher nicht vorhanden, und der betreffende Rechtszustand stellte sich infolgedessen als unklar und die damit zusammenhängende Praxis als ungleich und der erforderlichen Einheitlichkeit entbehrend dar. Die Gerichte verhielten sich in der Regel so, dass sie eine öffentliche Bestellung von Handelssachverständigen nicht vornahmen, doch pflegten sie die — auf gesetzlicher Grundlage ebenfalls nicht beruhende — Praxis zu befolgen, dass sie aus den verschiedensten Erwerbszweigen erfahrene und zuverlässige Personen zur Erstattung von Gutachten über die in ihren Geschäftskreis fallenden Angelegenheiten als Sachverständige ein für alle Mal beeidigten, und sich auf diese Weise einen Stamm tüchtiger und erprobter Sachverständiger schufen. In dieser (allgemeinen) Weise wurden namentlich Angehörige solcher kaufmännischen Geschäftszweige vereidigt, die im Gerichtsbezirk vorwiegend vertreten waren, und aus denen deshalb besonders zahlreiche Streitsachen die Gerichte zu beschäftigen pflegten. Hinsichtlich der Auswahl der zu beeidigenden Personen bestand zwischen den Gerichten und den Handelsvorständen gewöhnlich das beste Einvernehmen; lag das Bedürfnis zu neuen Vereidigungen vor, so holten die Gerichte vor Vornahme der Vereidigungen — zuerst auf Grund stillschweigender Vereinbarung und später zufolge der Allgemeinen Verfügung des (preuss.) Justizministers vom 12. 11. 1897 — bei den zuständigen Handelsvertretungen

---

öffentlich bestellt oder ermächtigt ist.“ § 410: „Der Sachverständige hat, wenn nicht beide Parteien auf seine Beeidigung verzichten, vor Erstattung des Gutachtens einen Eid dahin zu leisten, dass er das von ihm geforderte Gutachten unparteiisch und nach bestem Wissen und Gewissen erstatten werde. Ist der Sachverständige für die Erstattung von Gutachten der betreffenden Art im allgemeinen beeidigt, so genügt die Berufung auf den geleisteten Eid.“

II. Strafprozessordnung Abschn. 7, § 73 Absatz 2, § 75 Absatz 1 und § 79. Der Wortlaut dieser §§ der Strafprozessordnung ist genau derselbe wie derjenige der betr. §§ der Civilprozessordnung, nur dass im § 79 Absatz 1 der Strafprozessordnung selbstverständlich die im § 410 Absatz 1 der Civilprozessordung stehenden Worte fehlen: „wenn nicht beide Parteien auf seine Beeidigung verzichten.“

Digitized by Google

Gutachten über Befähigung und Zuverlässigkeit der Bewerber ein, und ebenso pflegten einzelne Handelsvorstände bei den Gerichten Anträge auf ihnen nötig erscheinende Neuvereidigungen zu stellen, denen dann von den Gerichten meist bereitwillig entsprochen zu werden pflegte. Die vom Gericht im allgemeinen vereidigten Sachverständigen, wurden in eine „Liste der gerichtlichen Sachverständigen" eingetragen und dadurch amtlich zu besonders fähigen und zuverlässigen Vertretern ihres Berufes gestempelt[1]); das Publikum mass ihren Feststellungen, Gutachten und Zeugnissen überall erhöhte Glaubwürdigkeit und ausschlaggebende Bedeutung auch selbst dann bei, wenn die Vereidigung nur für gerichtliche Angelegenheiten erfolgt war, und daraus folgte denn nun naturgemäss, dass sich die öffentliche Bestellung von Sachverständigen — neben den gerichtlichen — lange Zeit hindurch nicht als ein Bedürfnis erwies.

Erst das Jahr 1900 hat in diesen Dingen durchgreifenden Wandel gebracht. Der Mangel einer gesetzlichen Grundlage für die Vereidigungspraxis der Gerichte war zuweilen doch recht fühlbar geworden, denn einzelne Gerichte hatten die an sie gelangten Anträge auf Vereidigung mit der Begründung abgelehnt, dass sie sich zur Vornahme solcher Vereidigungen nicht für zuständig hielten, und andererseits hatten einzelne der gerichtlichen Sachverständigen mit ihrer Vereidigung, durch Benutzung derselben zu marktschreierischen Reklamezwecken, schnöden Missbrauch getrieben. Dazu war aber noch ein Drittes gekommen: in einzelnen Städten des Reiches hatten speziell die Bücherrevisoren geltend gemacht, dass sie ihren Beruf kaum mit Erfolg auszuüben vermöchten, wenn sie nicht als gerichtliche Sachverständige für Buchhaltung vereidigt würden, und seltsamerweise haben in den betreffenden Städten die Gerichte dem Ansuchen der Bücherrevisoren um gerichtliche Vereidigung meist unbedenklich selbst da Folge gegeben, wo die Vereidigung für gerichtliche Zwecke nicht erforderlich war; auf diese Weise sind seinerzeit allein in Magdeburg 13 Herren als gerichtliche Sachverständige für Buchhaltung bestellt worden, obgleich das dortige Gericht

[1]) Es ist selbstverständlich, dass Gerichte wie Handelsvorstände bei der Auswahl der Bewerber mit peinlicher Sorgfalt zu Werke gingen, aber irgend ein „Examen" war vor der Vereidigung nicht zu bestehen, und alle etwa entgegenstehenden Behauptungen gerichtlicher Bücherrevisoren beruhen entweder auf Irrtum oder auf einer ganz unhaltbaren Auffassung vom Wesen des „Examens".

Digitized by Google

vielleicht kaum einen davon für seine speziellen Zwecke benötigt hat.

All diese Zustände und Verhältnisse sind einzelnen Handelskammern — voran der Magdeburger — am Ende als unhaltbar erschienen, und die oben genannte (Magdeburger) Handelskammer hat daraufhin im Jahre 1901 zuerst die einschlägigen Verhältnisse der Handelschemiker geregelt, dann aber auch eine Regelung der betreffenden Verhältnisse für die Bücherrevisoren erstrebt — und zwar mit Erfolg erstrebt; es ist ausschliesslich das Werk der Magdeburger Handelskammer, dass durch die Novelle zur Reichsgewerbeordnung in den § 36 dieses Gesetzes das Wort „Bücherrevisoren" eingefügt, und dadurch das Recht der Handelsvertretungen, Sachverständige für allgemeine Zwecke zu vereidigen, auch auf die Bücherrevisoren erstreckt worden ist.

In Preussen war aber inzwischen noch ein weiteres geschehen. Auf Vorschlag der Staatsregierung war in das preussische Ausführungsgesetz zum deutschen Gerichtsverfassungsgesetz die Bestimmung eingefügt worden, dass die Beeidigung von Sachverständigen für gerichtliche Angelegenheiten im allgemeinen lediglich Sache der Justizverwaltung sei, und diese Bestimmung hatte mit einem Male die erwünschte Ordnung und Klarheit gebracht; es war von nun an klar, 1. dass die gerichtsseitig im allgemeinen erfolgende Vereidigung von Sachverständigen eine feste gesetzliche Grundlage hatte; 2. dass sich die Justizverwaltung mit der „öffentlichen Bestellung von Sachverständigen" **nicht** zu befassen habe, und 3. dass der Wirkungskreis, der von den Gerichten im „allgemeinen beeidigten Sachverständigen" auf die Tätigkeit in rein **gerichtlichen** Angelegenheiten zu beschränken sei;[1]) es dürfe — so argumentierte s. Zt. mit Recht der preussische Justizminister mit Bezug auf den dritten Punkt — aus der Tatsache der Vereidigung kein Geschäft gemacht werden und ihre Benutzung zu Reklamezwecken sei unter allen Umständen zu verhindern.

---

[1]) Lediglich in Folge dieser Beschränkung des Wirkungskreises der „Gerichtlichen" sind diese in Preussen s. Zt. auch noch „öffentlich angestellt und beeidigt" worden, und nur durch diese von **Handelsvertretungen** vorgenommene Anstellung und Beeidigung haben sie das Recht erlangt, noch weiter auch in aussergerichtlichen Angelegenheiten tätig zu sein.

Digitized by Google

Und die Hintanhaltung dieser marktschreierischen Ausbeutung der gerichtlichen Vereidigung ist denn auch in der Form wenigstens versucht worden, dass der preussische Justizminister unterm 5. Februar 1900 eine Verfügung mit den folgenden §§ erlassen hat:

§ 2.

„Die Auswahl (der als Sachverständige für gerichtliche Angelegenheiten im allgemeinen zu beeidigenden Personen) erfolgt von Amtswegen ohne Rücksicht auf etwaige Anträge. Vor der Auswahl sind Erkundigungen nach der Zuverlässigkeit und Sachkunde der zu beeidigenden Personen einzuziehen.

Besteht für die Interessenten an den Angelegenheiten, für welche die Beeidigung erfolgen soll, eine staatlich geordnete Vertretung (Handelskammer oder sonstige kaufmännische Korporation, Landwirschaftskammer, Gewerbekammer, Aerztekammer und dergl.) so ist diese zu hören.

Im Falle eines Bedürfnisses nach der allgemeinen Beeidigung von Sachverständigen sind die bezeichneten Vertretungen (geeigneten Falls auch die Vereinigungen) um den Vorschlag befähigter Personen zu ersuchen."

§ 5.

„Vor der Beeidigung ist dem Sachverständigen zu eröffnen: dass er durch die Beeidigung die Eigenschaft eines öffentlich bestellten Sachverständigen **nicht** erlange, dass vielmehr nur bei seiner Vernehmung im Einzelfalle nach dem Ermessen des Gerichts statt der Eidesleistung die Berufung auf den allgemeinen Eid genüge; und endlich, dass es ihm frei stehe, sich **„für die Gerichte des Landgerichtsbezirkes** . . . . . (oder für die sonstigen der Beeidigung entsprechenden Gerichte) **beeidigter Sachverständiger"** zu nennen.

Ferner hat sich der Sachverständige vor der Beeidigung zu verpflichten: **dass er sich der Bezeichnung als gerichtlicher oder als gerichtlich bestellter oder beeidigter Sachverständiger ohne Angabe des Bezirkes, für den die Beeidigung erfolgt ist, nicht bedienen werde."**

Digitized by Google

§ 11.

„Eine Bestallung oder Ernennung von Sachverständigen durch die Justizbehörde **findet nicht mehr statt."**

Sehr von Bedeutung für die Bücherrevisoren-Frage ist sodann in Preussen auch der Erlass der beiden, weiter vorn bereits erwähnten Handelskammergesetze vom 24. 2. 1870 und vom 19. 8. 1897 gewesen, denn diese Gesetze haben den preussischen Handelskammern die Befugnis zur Anstellung und Beeidigung von Handelssachverständigen (Bücherrevisoren, Handelschemikern, Feldmessern, Auktionatoren u. s. w.) schon lange vor 1900 verliehen; und der Besitz dieser Befugnis hat den preussischen Handelskammern die Regelung der einschlägigen Verhältnisse naturgemäss zu einer verhältnismässig leichten gemacht.

Immerhin sind der Schwierigkeiten genug zu überwinden gewesen, und namentlich der Punkt hat der Klärung bedurft: welche Bedeutung den durch Handelsvertretungen bewirkten Vereidigungen in Zukunft von den Gerichten beizulegen sei. Und da ist es denn nun das besondere Verdienst der Breslauer Handelskammer, diese Frage aufgegriffen und in erfreulicher Weise gelöst zu haben. Der betreffende Sachverhalt ist hiernach jetzt der folgende:

Die Reichsgesetzgebung unterscheidet, wie wir gesehen haben, „öffentlich bestellte Sachverständige" und „im allgemeinen beeidigte Sachverständige", und während die Sonderstelluug der letzteren sich darin erschöpft, dass bei ihnen an Stelle der Eidesleistung in jeder einzelnen Sache die Berufung auf den allgemein geleisteten Eid genügt, bestehen bei den öffentlich bestellten Sachverständigen die prozessualen Folgen der öffentlichen Bestellung ausserdem noch darin, dass öffentlich bestellte Sachverständige von den Gerichten **vorzugsweise** zu Sachverständigen in der einzelnen Rechtsfrage gewählt werden sollen, und dass sie alsdann verpflichtet sind, der gerichtlichen Aufforderung zur Erstattung eines Gutachtens Folge zu leisten. Sehr wohl angängig ist es, dass eine und dieselbe Person zugleich „öffentlich bestellter" und „im allgemeinen beeidigter" Sachverständiger ist, doch soll die durch Justizbehörden erfolgte Vereidigung, wie bereits angedeutet, nur für rein gerichtliche Angelegenheiten Geltung haben, und in allen Fällen daher, wo ein Bücher-

Digitized by Google

revisor aussergerichtlich eine Arbeit unter Amtseid ausführen soll, wird ein sogenannter gerichtlicher d. h. nur gerichtlich vereidigter Bücherrevisor nicht gewählt werden dürfen, sondern es kommt dann nur ein „öffentlich angestellter und beeidigter" in Betracht. Insoweit Sachverständige dieser letzteren Art von den Handelskammern beeidigt werden, sind die Justizbehörden „bei der Wahl der zu Befragenden in erster Linie an jene gebunden", wie denn auch bei solchergestalt vereidigten Sachverständigen — wie bereits erwähnt — im Fall der Erstattung von Gutachten die Berufung auf den allgemeinen Eid genügt, dafern nur für diesen Eid die folgende Formel gewählt worden ist:

„Ich . . . . . schwöre bei Gott dem Allmächtigen und Allwissenden, dass ich als öffentlich angestellter . . . . . die bestehenden Vorschriften getreulich beobachten und die mir obliegenden Pflichten gewissenhaft erfüllen, sowie auch die von mir in meiner Eigenschaft als öffentlich angestellter . . . . . erforderten Gutachten unparteiisch und nach bestem Wissen und Gewissen erstatten werde. So wahr mir Gott helfe."

Diese Formel aber — das sei hier ausdrücklich festgestellt — wenden zunächst die dem Verband mitteldeutscher Handelskammern angehörigen preussischen und ausserpreussischen Handelsvertretungen [1]) auf Grund einer bezüglichen Vereinbarung — **ohne alle Ausnahme** an, und es darf unter diesen Umständen mit Recht behauptet werden, dass der bloss gerichtlich vereidigte Bücherrevisor für Handel und Wandel kaum noch irgend welche praktische Bedeutung hat; an seine Stelle ist eben der öffentlich angestellte und beeidigte Bücherrevisor getreten. [2])

---

[1]) Dem Verbande mitteldeutscher Handelskammern gehören die Kammern der folgenden Städte an: Altenburg, Arnstadt, Brandenburg, Braunschweig, Dessau, Goslar, Gotha, Halberstadt, Halle, Hildesheim, Hildburghausen, Kassel, Magdeburg, Meiningen, Nordhausen, Potsdam, Rudolstadt, Sonneberg und Weimar. Und der gedachten „Vereinbarung" haben sich angeschlossen: Aachen, Barmen, Bielefeld, Coblenz, Essen, Geestemünde, Gera, Graudenz, Harburg, Hirschberg, Kiel, Lübeck, Schweidnitz, Solingen, Stolberg, Thorn, Wesel und Worms. (Die Handelskammern zu Aachen, Graudenz und Worms sind unter meist unbedeutenden Vorbehalten beigetreten.)

[2]) Diese Ausführungen werden hoffentlich auch die da und dort laut gewordene Frage klären, „was es denn eigentlich mit den im Berliner Adressbuch angeführten verschiedenen Kategorien vereidigter Bücherrevisoren auf sich habe. Und sie werden, denke ich, auch denen die Augen öffnen, die bisher geglaubt haben, dass zwischen Be- und Vereidigung irgend ein geheimnisvoller Unter-

Digitized by Google

Zur Erhärtung dieser Tatsache wird es gut sein, die gedachte „Vereinbarung" sowohl als auch die „Vorschriften des Verbandes mitteldeutscher Handelskammern für die beeidigten Bücherrevisoren" hier wörtlich zum Abdruck zu bringen; sie lauten so:

A.

Vereinbarung des Verbandes mitteldeutscher Handelskammern über die öffentliche Anstellung von Bücherrevisoren.

§ 1.

Anstellung.

Die öffentliche Anstellung von Bücherrevisoren erfolgt auf Grund der vom Verbande mitteldeutscher Handelskammern erlassenen Vorschriften durch die Handelskammer, in deren Bezirk der Bücherrevisor wohnt, und zwar unter Vorbehalt jederzeitigen Widerrufs und nur für solange, als er in diesem Bezirke seinen Wohnsitz hat.

Ein Antrag auf Anstellung kann ohne Angabe von Gründen abgelehnt werden.

§ 2.

Prüfung der Anträge.

Vor der Anstellung ist die Bedürfnisfrage, sowie die Befähigung, Sachkenntnis und Würdigkeit des Anzustellenden zu prüfen. Insbesondere ist festzustellen, ob der Bücherrevisor Büchereinrichtungen in Rücksicht auf die Eigenart und die Ausdehnung eines Geschäftes schnell zu beurteilen vermag. Es bleibt der Handelskammer freigestellt, sich diese Gewissheit unter Hinzuziehung eines bereits angestellten, beeidigten Bücherrevisors durch Abhaltung einer Probe-Bücherrevision zu verschaffen.

§ 3.

Dem zuzulassenden Bücherrevisor ist, nachdem er sich schriftlich mit den vom Verbande erlassenen Vor-

---

schied bestehe. Ein solcher Unterschied besteht tatsächlich nicht, und wenn die Justizbehörden meist zu „vereidigen", die Handelskammern dagegen meist zu „beeidigen" pflegen, so ist dieser Unterschied lediglich ein formaler; man kann eben im Deutschen ebenso gut beeidigen und vereidigen als auch bloss beeiden und vereiden sagen, doch bedeutet beides praktisch wie theoretisch, genau dasselbe.

Digitized by Google

schriften einverstanden erklärt hat, von der Handelskammer nachstehender Eid abzunehmen:

„Ich . . . . . ., schwöre bei Gott dem Allmächtigen und Allwissenden, dass ich als öffentlich angestellter Bücherrevisor die bestehenden Vorschriften getreulich beobachten und die mir obliegenden Pflichten gewissenhaft erfüllen, sowie auch die von mir in meiner Eigenschaft als öffentlich angestellter Bücherrevisor erforderten Gutachten, unparteiisch und nach bestem Wissen und Gewissen erstatten werde. So wahr mir Gott helfe!“ [1])

(Dem Schwörenden bleibt die Beifügung einer seinem Glaubensbekenntnis entsprechenden Beteuerung überlassen.)

Die Handelskammern, die nicht das Recht haben, Handelssachverständige selbst zu beeidigen, haben die Beeidigung bei den zuständigen Behörden zu beantragen.

§ 4.

Listenführung und Bestallung.

Die erfolgte Beeidigung und öffentliche Anstellung ist von den einzelnen Handelskammern in geeigneter Weise bekannt zu machen, und der Name des Angestellten in eine Liste einzutragen, die in den Amtsräumen der betreffenden Kammer zu jedermanns Einsicht auszulegen ist.

Ueber die erfolgte Beeidigung und Anstellung ist dem Bücherrevisor eine Bestallungsurkunde auszuhändigen, der die Vorschriften für die beeidigten Bücherrevisoren beigedruckt sind.

§ 5.

Vermittelungsstelle.

Eintragungen und Löschungen in der Bücherrevisoren-Liste sind von den einzelnen Handelskammern einer als Vermittelungsstelle dienenden Kammer mitzuteilen, die diese Nachrichten an die übrigen dem Verbande angehörenden Kammern weiterzugeben hat.

§ 6.

Löschung.

Die Löschung in der Liste der Bücherrevisoren erfolgt:

---

[1]) Diese, Eidesformel stimmt also genau mit derjenigen auf Seite 64 überein.

Digitized by Google

1. auf Antrag des Bücherrevisors bei der zuständigen Handelskammer;
2. nach dem Tode des Bücherrevisors;
3. wenn der Bücherrevisor seinen Wohnsitz aus dem Bezirk der anstellenden Kammer verlegt;
4. nach erfolgtem Widerruf der Bestallung (vergl. § 1).

Sobald eine Löschung in der Liste der Bücherrevisoren erfolgt, ist die Bestallungsurkunde von der anstellenden Handelskammer zurückzunehmen. Die Löschungen sind ebenso zu veröffentlichen wie die Eintragungen.

§ 7.

Beschwerden.

Beschwerden, die sich auf die Tätigkeit eines Bücherrevisors beziehen, sind von der anstellenden Handelskammer entgegenzunehmen, auf ihre Berechtigung zu prüfen und zum Austrag zu bringen.

§ 8.

Schiedsgericht.

Zur Schlichtung von Streitigkeiten zwischen dem Auftraggeber einer Revisionsarbeit und dem Bücherrevisor über die zu fordernden Gebühren ist für jeden Streitfall von der anstellenden Handelskammer ein Schiedsgericht einzusetzen. Das Schiedsgericht hat aus drei Mitgliedern zu bestehen, von denen eines ein Bücherrevisor sein muss. Die Wahl des Vorsitzenden bleibt den Mitgliedern des Schiedsgerichts überlassen.

Das Schiedsgericht entscheidet, falls sich der Auftraggeber mit dieser Regelung einverstanden erklärt, endgültig.

B. Vorschriften des Verbandes mitteldeutscher Handelskammern für die beeidigten Bücher-Revisoren.

A. Anstellungs-Bedingungen.

§ 1.

Die öffentliche Anstellung eines beeidigten Bücherrevisors erfolgt auf jederzeitigen Widerruf, und nur für so lange, als er seinen Wohnsitz in dem Bezirke der anstellenden Handelskammer hat.

Digitized by Google

§ 2.

Der von einer Handelskammer angestellte Bücherrevisor hat dieser Kammer rechtzeitig von Aenderungen seines Wohnsitzes Kenntnis zu geben.

§ 3.

Der Bücherrevisor ist verpflichtet, bei Meinungsverschiedenheiten mit dem Auftraggeber über seine Tätigkeit oder seine Gebührenforderung sich der Entscheidung der zuständigen Handelskammer zu unterwerfen.

Die Feststellung der Gebührensätze wird im Streitfalle von der Handelskammer einem Schiedsgerichte übertragen, das aus drei Mitgliedern besteht, unter denen sich ein Bücherrevisor befindet.

§ 4.

Der Bücherrevisor hat bei der Uebernahme eines Auftrags seinem Auftraggeber von dem Bestehen dieser Bestimmungen Kenntnis zu geben und sie ihm auf Wunsch zur Einsichtnahme vorzulegen. Er hat zu diesem Behufe bei der Ausübung seines Amtes seine Bestallungs-Urkunde bei sich zu führen.

§ 5.

Die Bestallungs-Urkunde ist der zuständigen Handelskammer zurückzugeben, sobald der Bücherrevisor stirbt, sein Amt freiwillig niederlegt, aus dem Kammerbezirke verzieht oder aus der Liste der Bücherrevisoren gestrichen wird.

B. Bestimmungen über die Revisionstätigkeit.

Jede Revision ist nach Massgabe und unter Berücksichtigung des Zweckes des erteilten Auftrages nach bestem Wissen und Gewissen vorzunehmen.

Sofern nicht die Umstände ein anderes Vorgehen rechtfertigen oder der Auftraggeber nicht eine Erweiterung oder Beschränkung der Revision wünscht, hat der Bücherrevisor sein Augenmerk vornehmlich auf folgende Punkte zu richten.

Zunächst hat er sich von der Uebereinstimmung der Eröffnungsbuchungen mit der vorjährigen Bilanz zu überzeugen, sodann hat er die Grundbücher (Kassabuch, Memorial, Ein- und Verkaufsbücher und andere Grundbücher, soweit solche geführt werden) nachzuprüfen, die Belege (Quittungen, Fakturen, Frachtbücher, Lohnbücher u. s. w.) mit den Eintragungen zu vergleichen und endlich die

Digitized by Google

Richtigkeit der Uebertragungen aus den Grundbüchern in das Hauptbuch festzustellen.

Ob weitergehende Arbeiten, insbesondere ob die Prüfung
der Kassen-, Wechsel- und Effekten-Bestände, der Inventur und der darin angenommenen Werte,
der Kalkulation für fertige oder halbfertige Fabrikate zur Inventur,
der Einnahmen z. B. bei Strassenbahnen und Brauereien oder in anderen Geschäften für Barverkäufe, auch der Einnahmen für Zinsen von Kapitalien und Effekten, der Ausgaben für Löhne in grossen industriellen Werken,
der Buchungen für Neuanlagen oder für Reparaturen und Unterhaltung u. s. w.

vorzunehmen sind, ist vor Beginn der Revisionsarbeit mit dem Auftraggeber zu vereinbaren.

Bei laufenden Revisionen hat der Bücherrevisor nach Möglichkeit mit der Methode seiner Arbeit zu wechseln.

§ 7.

In allen Fällen ist zu prüfen, ob die Handelsbücher und Jahresabschlüsse (Inventur, Gewinn- und Verlust-Rechnung, Bilanz) den gesetzlichen Bestimmungen entsprechen.

§ 8.

Der Bücherrevisor ist verpflichtet, Tagebücher zu führen, worin er bei jeder Prüfung Aufzeichnungen über die Art und den Umfang des Auftrages und der von ihm vorgenommenen Revision, insbesondere über die ihm etwa bei der Prüfung auferlegten Beschränkungen zu machen hat.

Diese Tagebücher sind nach jeder Eintragung eigenhändig von ihm zu unterzeichnen, nach ihrer Schliessung mindestens noch zehn Jahre lang aufzuwahren und auf Verlangen der Handelskammer vorzulegen.

§ 9.

Ueber jede Prüfung hat der Bücherrevisor seinem Auftraggeber einen schriftlichen Bericht, der den Eintragungen im Tagebuch entsprechen muss, zu erstatten, es sei denn, dass ausdrücklich darauf verzichtet wird.

Auch hat er auf Verlangen das Ergebnis der Prüfung unter der Bilanz zu vermerken.

§ 10.

Es ist dem Bücherrevisor untersagt, die bei Ausübung seines Amtes erlangten Kenntnisse zu seinem

Digitized by Google

Vorteile oder zu anderer Nutzen oder Schaden zu verwerten, oder auch nur Dritten Mitteilungen darüber zu machen.

§ 11.

Ueber Fälle, in denen Bücherrevisoren gegen die vorstehenden Vorschriften verstossen, entscheidet die zuständige Handelskammer endgültig. —

Dies die „Vereinbarungen" und „Vorschriften" des Verbandes mitteldeutscher Handelskammern. Es bleibt ihnen gegenüber u. a. die Frage offen, welche Normen bei denjenigen preussischen Handelskammern gelten, die dem Verband mitteldeutscher Kammern noch nicht angehören. Leider vermag ich diese Frage nur hinsichtlich der Berliner Handelskammer zu beantworten, betreffs der anderen preussischen Kammern dagegen nicht; zwei dieser Kammern, die ich um bezügliche Auskunft bat, haben mir solche nicht zu erteilen vermocht.

Die „Anstellungsbedingungen" und „Revisionsvorschriften" der Berliner Kammer lauten wörtlich wie folgt:

A. Anstellungsbedingungen.

„§ 1. Die öffentliche Anstellung eines beeidigten Bücherrevisors erfolgt durch die Handelskammer zu Berlin für ihren Bezirk auf jederzeitigen Widerruf und nur für die Zeit, während welcher er seinen Wohnsitz im Bezirk der Kammer hat.

Der angestellte Bücherrevisor hat der Handelskammer unverzüglich von jeder Aenderung seiner Wohnung oder seines Geschäftslokals Kenntnis zu geben.

§ 2. Vor der Anstellung ist die Bedürfnisfrage sowie die Befähigung, Sachkenntnis und Würdigkeit der Bewerber zu prüfen.

Ein Antrag kann ohne Angabe von Gründen abgelehnt werden.

§ 3. Der Bücherrevisor hat, nachdem er sich schriftlich mit diesen Vorschriften einverstanden erklärt, nachstehenden Eid vor der Handelskammer abzulegen:

(Folgt genau die gleiche Eidesformel wie in den Vereinbarungen des „Verbandes mitteldeutscher Handelskammern".)

§ 4. Der Bücherrevisor erhält nach geschehener Anstellung eine Bestallungsurkunde, der die bestehenden Vorschriften für Bücherrevisoren beigedruckt sind.

Diese hat er seinen Auftraggebern auf Verlangen vorzulegen.

Digitized by Google

Die Bestallungsurkunde ist der Handelskammer unverzüglich zurückzugeben, sobald der Bücherrevisor stirbt, sein Amt freiwillig niederlegt, aus dem Kammerbezirk verzieht, oder aus der Liste der Bücherrevisoren gestrichen wird.

§ 5. Der Bücherrevisor führt ein Siegel, das seinen Namen mit dem Zusatz enthält: „Oeffentlich angestellter, beeidigter Bücherrevisor im Bezirk der Handelskammer zu Berlin".

§ 6. Die Löschung erfolgt ausser im Falle des Todes des Bücherrevisors:

1. auf den bei der Handelskammer von ihm gestellten Antrag;
2. wenn er seinen Wohnsitz ausserhalb des Bezirkes der Kammer nimmt;
3. nach erfolgtem Widerruf der Anstellung.

§ 7. Beschwerden über Bücherrevisoren sind an die Handelskammer zu richten. Diese prüft sie und macht gegebenen Falls von dem Recht des Widerrufs der Anstellung Gebrauch.

§ 8. Die Anstellung und deren Widerruf werden in den „Mitteilungen der Handelskammer" bekannt gemacht. Eine Liste der angestellten Bücherrevisoren liegt im Bureau der Handelskammer zur Einsicht des Publikums aus.

B. Bestimmungen über die Revisionstätigkeit.

§ 9. Der Bücherrevisor darf seine Tätigkeit nur dann ausüben, wenn er selbst kein unmittelbares oder mittelbares Interesse an der Sache hat.

§ 10. Jede Revision ist nach Massgabe und unter Berücksichtigung des Zweckes des erteilten Auftrages nach bestem Wissen und Gewissen vorzunehmen.

§ 11. Der Bücherrevisor ist verpflichtet, Tagebücher zu führen, in die er bei Prüfung Aufzeichnungen über die Art nnd den Umfang des Auftrags und der von ihm vorgenommenen Revision, insbesondere über die ihm etwa bei der Prüfung auferlegten Beschränkungen zu machen hat.

Jede Eintragung ins Tagebuch ist eigenhändig von ihm zu unterzeichnen.

Die Tagebücher sind der Handelskammer auf Verlangen vorzulegen und mindestens 10 Jahre nach Schliessung aufzubewahren.

Digitized by Google

§ 12. Ueber jede Prüfung hat der Bücherrevisor seinem Auftraggeber auf Verlangen einen schriftlichen Bericht zu erstatten, der den Eintragungen im Tagebuch entsprechen muss.

Auch hat er auf Verlangen das Ergebnis der Prüfung unter den von ihm geprüften Büchern und Schriftstücken zu vermerken.

§ 13. Es ist dem Bücherrevisor untersagt, die bei Ausübung seines Amtes erlangten Kenntnisse zu seinem Vorteile oder anderer Nutzen oder Schaden zu verwerten, oder dritten unbefugt Mitteilung davon zu machen.

§ 14. Ueber Fälle, in denen Bücherrevisoren gegen die vorstehenden Vorschriften verstossen, entscheidet die Handelskammer zu Berlin endgültig." [1])

Dies die Anstellungsbedingungen und Revisionsvorschriften der **Berliner** Kammer; nun rasch noch den Wortlaut der bei ihr im Gebrauch befindlichen Bestallungsurkunde für Bücherrevisoren:

---

[1]) Die Berliner Normen unterscheiden sich von denen des Verbandes der mitteldeutschen Kammern in zwei Punkten sehr vorteilhaft: sie enthalten erstens keinerlei technische Spezialvorschriften über die Ausführung von Revisionen, und es fehlt in ihnen zweitens die Vorschrift, dass der Bücherrevisor vor der Anstellung die von ihm zu verlangende Fähigkeit, „Büchereinrichtungen in Rücksicht auf die Eigenart und die Ausdehnung eines Geschäfts schnell zu beurteilen", gegebenenfalls durch Abhaltung einer Probebücherrevision darzutun haben soll. Zweifellos sind diese beiden Bestimmungen wohlerwogene, doch scheinen sie mir den praktischen Verhältnissen doch gar zu wenig Rechnung zu tragen. Die Handelsvertretungen haben selbstverständlich nicht nur das Recht, sondern auch die Pflicht, für entsprechende Hebung und Sichtung des Bücherrevisorenstandes zu sorgen, und sie sind, wie wir gesehn haben, dieses Rechtes und dieser Pflicht auch schon recht lebhaft eingedenk gewesen. Allein ich fürchte, dass sie — wenigstens zum Teil — noch von der Ansicht befangen sind, man könne das deutsche Bücherrevisionswesen durch blosses Reglementieren verbessern. Eine solche Ansicht würde ich für sehr gefährlich halten; denn sie kann leicht Leben ertöten, statt Leben zu erwecken. Wahrhaft grosszügig kann das deutsche Rechnungs- und Revisionswesen m. E. nur durch die anständigen und intelligenten Elemente unter den Bücherrevisoren selbst ausgestaltet werden, und in diesem Sinne habe ich die zu zeitgemässem Zusammenschluss der Bücherrevisoren ermunternden Schlussworte des „Verzeichnisses" der Magdeburger Handelskammer mit wirklicher Freude begrüsst. Ich glaube hoffen zu dürfen, dass die deutschen Handelskammern den deutschen Bücherrevisoren gern die Hand reichen werden, wenn diese sich eines Tages ernsthaft entschlossen zeigen, zum Heile der deutschen Volkswirtschaft nach wirklich hohen Zielen zu streben. D. V.

Digitized by Google

Bestallung.

Herr . . . . . ist als

öffentlich angestellter Bücherrevisor

für den Bezirk der Handelskammer zu Berlin in öffentlicher Sitzung am . . . . . gemäss §§ 42 und 44 des Gesetzes über die Handelskammern vom $\frac{\text{24. Febr. 1870}}{\text{19. Aug. 1897}}$ [1]) in Verbindung mit § 36 der Reichsgewerbeordnung auf getreuliche Beobachtung der betreffenden Vorschriften und gewissenhafte Erfüllung der ihm obliegenden Pflichten vorschriftsmässig beeidigt werden.

Zu Urkunde dessen ist diese Bestallung ausgefertigt worden.

....., den ..... 19.....

(Stempel oder Siegel.) (Unterschrift.[2])

Ausser Preussen haben nur noch Hessen und Sachsen-Weimar gesetzliche Bestimmungen über die auf Grund von § 36 R. G.-O. durch Handelsvertretungen

---

[1]) Die §§ 42 Abs. 1 des (preussischen) Handelskammer-Gesetzes lauten wie folgt: „Die Handelskammer ist befugt, Dispacheure und solche Gewerbetreicende der in § 36 der Reichs-Gewerbe-Ordnung bezeichneten Art, deren Tätigkeit in das Gebiet des Handels fällt, öffentlich anzustellen und zu beeidigen. Auf Auktionatoren findet diese Bestimmung keine Anwendung. Vorschriften, die die Handelskammer für die hiernach angestellten Personen erlässt, sind dem Minister für Handel und Gewerbe vorzulegen."

Die vorstehende Gesetzesbestimmung findet gemäss § 44 des Handelskammergesetzes Abs. 1 auch Anwendung auf die dort erwähnten kaufmännischen Korporationen, soweit sie noch bestehen, oder soweit ihnen die Befugnis der öffentlichen Anstellung und Vereidigung nicht zu Gunsten der Handelkammer entzogen ist, wie dies z. B. bei den Aeltesten der Kaufmannschaft in Berlin der Fall. (Die s. Zt. von den „Aeltesten" vereidigten Bücherrevisoren sind später von der Berliner Handelskammer nochmals vereidigt worden).

[2]) An dieser Stelle sei übrigens auch auf das verwiesen, was der Syndikus der Breslauer Handelskammer, Dr. jur. Riesenfeld, auf Seite 81 seines verdienstvollen Buchs über „Die Anstellung von Handels- und Schiffahrts-Sachverständigen" betreffs der Stellung der „Gerichtlichen" sagt. Es heisst an jener Stelle wörtlich wie folgt: „Für den Handelsstand ergibt sich aus jener Neuordnung, dass die Zuziehung der bloss gerichtlich beeidigten Sachverständigen (Bücherrevisoren) für seine speziellen Zwecke fortan nicht mehr genügt, da den Gutachten solcher Sachverständigen in den für den Handelsstand in Frage kommenden Fällen keine grössere Glaubwürdigkeit zukommt, als dem Ausspruche irgend eines beliebigen unbeeidigten Sachverständigen" — Im übrigen ist in Preussen die rechtliche Neuordnung der Dinge betreffs der nur gerichtlich vereidigten Bücherrevisoren durch die bereits erwähnte Verfügung des Justizministers vom 5. 2. 1900 erfolgt.

Digitized by Google

vorzunehmende Anstellung von Handelssachverständigen, doch dürften solche wohl auch bald in anderen Staaten erlassen werden; in Sachsen, Bayern und Braunschweig sind die betreffenden Verhandlungen, wie ich höre, bereits in die Wege geleitet.

Einen ungefähren Ueberblick über den Stand der einschlägigen Dinge in ausserpreussischen Staaten soll das Folgende gewähren.

Bayern kennt zurzeit handelskammerseitig angestellte und beeidigte Bücherrevisoren noch nicht, und Sachverständige für Buchhaltung werden also nur von den Gerichten bestellt, wobei die betr. Bewerber von den Handelskammern zu begutachten sind; die so bestellten Revisoren werden ausdrücklich mit der allgemeinen Bestimmung verpflichtet, dass ihre Aufgabe lediglich in der Unterstützung der richterlichen Tätigkeit, durch Abgabe von Gutachten besteht.

Im Königreich Sachsen liegen die Dinge kaum günstiger; denn dort haben die Handelskammern das Recht der öffentlichen Anstellung von Bücherrevisoren ebensowenig wie in Bayern, und die Gerichte vereidigen Buchhaltungs-Sachverständige nur für den eigenen Bedarf.[1])

---

[1]) Das Königlich Sächsische Ministerium der Justiz hat im § 389 der am 1. Januar 1903 in Kraft getretenen neuen Ausgabe der „Geschäftsordnung für die Königl. Sächs. Justizbehörden" die rechtliche Stellung der gerichtlichen Sachverständigen einer Neuordnung unterzogen, die sich mit der betreffenden Neuregelung in Preussen in Uebereinstimmung befindet. Die wesentlichsten Punkte der sächsischen Neuordnung sind diese:

1. Der bei einem Gericht in Pflicht stehende Sachverständige hat sich bei Bezeichnung dieser seiner Stellung nur einer ganz bestimmten, die erfolgte Neuordnung der Verhältnisse genau klarlegenden Ausdrucksweise zu bedienen.

2. Dem Sachverständigen ist vor der Beeidigung zu eröffnen, dass er durch die Beeidigung die Eigenschaft eines öffentlich bestellten Sachverständigen nicht erlangt und die Berufung auf seinen allgemeinen Eid nur bei gerichtlichen Vernehmungen genügt; das Gericht kann aber die Berufung auf den allgemeinen Eid auch ablehnen und den Sachverständigen trotz der erfolgten allgemeinen Vereidigung für bestimmte Einzelfälle noch besonders vereidigen.

3. Es steht dem Sachverständigen frei, sich „für das ..... gericht ..... beeidigter Sachverständiger" zu nennen.

4. Vor der Beeidigung hat sich der Sachverständige zu verpflichten, 1. dass er sich der Bezeichnung als gerichtlicher oder gerichtlich bestellter oder beeidigter Sachverständiger ohne Angabe des Gerichts für das die Beeidigung erfolgt ist, nicht bedienen werde; 2. dass er Veränderungen seines Wohnortes unverzüglich anzeigen und den ihm erteilten Ausweis über seine Beeidigung im Fall seiner

Digitized by Google

Speziell in Leipzig und Dresden, allerdings befasst sich seit kurzem auf Anregung der dortigen Handelskammern der Rat (Magistrat, städtische Verwaltungsbehörde) mit öffentlichen Anstellungen, aber das ist doch immer nur ein Notbehelf. Die auf Vorschlag der Leipziger Handelskammer vom Rat der Stadt Leipzig erlassenen bezüglichen Bestimmungen sind denen des Verbandes mitteldeutscher Handelskammern im wesentlichen angepasst. Die Begutachtung der Bewerber ist vereinbarungsgemäss Sache der Handelskammer.

Im Grossherzogtum Hessen bestimmt Art. 34 des am 1. Januar 1903 in Kraft getretenen Handelskammergesetzes dieses:

„Die Handelskammer ist befugt, Gewerbetreibende der in § 36 der Reichsgewerbeordnung bezeichneten Art, deren Tätigkeit in's Gebiet des Handels fällt, öffentlich anzustellen und zu beeidigen. Auf Auktionatoren findet diese Bestimmung indes keine Anwendung. Vorschriften, die die Handelskammern für die hiernach angestellten Personen erlässt, sind dem Ministerium des Innern zur Genehmigung vorzulegen."

In Sachsen-Weimar sind die einschlägigen Dinge durch § 3 der Ausführungsverordnung zum „Gesetz über die Errichtung einer Handelskammer" ganz wie in Hessen geregelt.

Im Herzogtum Braunschweig sind die von der Handelskammer bisher vorgenommenen Verpflichtungen von Bücherrevisoren auf die von der Kammer s. Zt.

Absetzung von der Sachverständigenliste unverzüglich ans Gericht zurückgeben werde.

5. Ueber die Beeidigung ist ein Protokoll aufzunehmen, das die Eidesformel, die Eröffnung und die Verpflichtung ihrem Wortlaut nach enthalten muss.

6. Der Sachverständige erhält kostenfrei eine beglaubigte Abschrift des Protokolls als Ausweis über seine Beeidigung.

7. Der von den Buchsachverständigen (Bücherrevisoren) zu leistende Eid hat folgenden Wortlaut: „Ich schwöre bei Gott dem Allmächtigen und Allwissenden, dass ich alle Gutachten über kaufmännische Angelegenheiten und Bücherrevisionen, die das . . . gericht . . . . (Ort) oder in dem bei diesem Gericht anhängig gewordenen Sachen ein höheres Gericht von mir fordern wird, unparteiisch und nach bestem Wissen und Gewissen erstatten werde."

Nach dieser Eidesformel dürfen also die gerichtlich vereidigten Bücherrevisoren in Sachsen Gutachten auch über allgemein kaufmännische Angelegenheiten (nicht bloss über Angelegenheiten der Bücherrevision) erstatten, während den beispielsweise von der Berliner Handelskammer angestellten und beeidigten Bücherrevisoren nur Gutachten über Angelegenheiten der Bücherrevision gestattet sind.

Digitized by Google

erlassenen bezüglichen Vorschriften erfolgt. Auf die Vorschriften des Verbandes mitteldeutscher Handelskammern, dem die Braunschweiger bekanntlich angehört, wurde bis 1903 noch niemand verpflichtet.

In der Freien und Hansestadt Lübeck werden die beeidigten und öffentlich angestellten Bücherrevisoren auf die Bestimmungen des am 24. 11. 1887 vom Senat und Bürgerschaft erlassenen Gesetzes über die Anstellung von Sachverständigen und Auktionatoren verpflichtet. Die wichtigsten dieser Bestimmungen sind diese:

1. Das Stadt- und Landamt hat Handelssachverständige, einschliesslich der Bücherrevisoren, und Auktionatoren öffentlich anzustellen. Die Anstellung und Beeidigung ist im Amtsblatt zu veröffentlichen.

2. Die Sachverständigen (Bücherrevisoren) haben die Ausführung eines ihnen übertragenen Geschäftes abzulehnen,

a) wenn sie die für das Geschäft erforderliche Sachkenntnis nicht besitzen;

b) wenn an dem Ausfalle des Geschäfts, sie selbst interessiert sind oder ihre Ehefrau, auch wenn die Ehe nicht mehr besteht, oder eine Person, mit welcher sie in gerader Linie verwandt, verschwägert oder durch Adoption verbunden, in der Seitenlinie bis zum dritten Grade verwandt oder bis zum zweiten Grade verschwägert sind, auch wenn die Ehe, durch welche die Schwägerschaft begründet ist, nicht mehr besteht.

3. Die Sachverständigen (Bücherrevisoren) und Auktionatoren haben die ihnen übertragenen Geschäfte nach Massgabe einer vom Senate zu erlassenden Geschäftsanweisung auszuführen.

Sie haben Anspruch auf Gebühren und auf Erstattung ihrer Auslagen nach Massgabe einer vom Senate zu erlassenden Gebührenordnung. Streitigkeiten über Kostenansätze werden unter Ausschluss des Rechtsweges vom Stadt- und Landamte entschieden.

Vor Erlass der Geschäftsanweisung und der Gebührenordnung ist ein Gutachten der Handelskammer und der Gewerbekammer einzuziehen.

4. Die Sachverständigen (Bücherrevisoren) und Auktionatoren sind Beamte, jedoch findet auf sie das Gesetz vom 24. September 1879, die Rechtsverhältnisse der Beamten betreffend, nicht Anwendung.

Die Aufsicht über den Geschäftsbetrieb der Sachverständigen und Auktionatoren steht dem Stadt- und Landamte zu. Dieses ist befugt, Ordnungsstrafen und

Digitized by Google

Entlassung vom Amte zu erkennen. Die Ordnungsstrafen bestehen in Verweis und in Geldstrafen bis Mark 100. —

Gegen die Verfügungen des Stadt- und Landamts ist innerhalb zweier Wochen, von der Mitteilung der Verfügung an gerechnet, Beschwerde an den Senat zulässig.

5. Soweit öffentlich angestellte Sachverständige vorhanden sind, haben die Behörden und Gerichte andere Sachverständige nur dann zuzuziehen, wenn besondere Umstände es erfordern.

Im Gebiet der Freien Hansestadt Bremen wurde mit der Verpflichtung „beeidigter Buchhalter" bereits im Jahre 1889 begonnen. Diese „Buchhalter" werden nach gutachtlicher Aeusserung der Handelskammer vom Senat ernannt, und ihre Aufgabe ist es, in gerichtlichen und aussergerichtlichen Angelegenheiten Geschäftsbücher und Abrechnungen zu prüfen, sowie Auskünfte und Gutachten darüber zu erteilen. Die für sie in Frage kommende Eidesformel hat folgende Fassung:

„Ich schwöre und gelobe Gott, dass ich die im Auftrage von Verwaltungsbehörden, Gerichten oder Privatpersonen von mir übernommenen Geschäfte als Sachverständiger in Angelegenheiten der Rechnungs- und Buchführung sorgfältig und gewissenhaft vornehmen, und die von mir darüber zu fordernden Angaben wahrheitsgemäss machen will, dass ich die von mir geforderten Gutachten unparteiisch und nach bestem Wissen und Gewissen abstatten und die in diesen Angelegenheiten von mir geforderte oder durch die Umstände gebotene Verschwiegenheit beobachten will. So wahr mir Gott helfe."

Die „Vereidigten Buchhalter" werden entweder für gerichtliche und aussergerichtliche Angelegenheiten, oder nur für aussergerichtliche Angelegenheiten verpflichtet, und Buchhalter der ersten Klasse pflegen nur in beschränkter Anzahl zugelassen zu werden, während für die der zweiten Klasse lediglich Qualifikation, nicht das Bedürfnis entscheidet. Besonderen Taxen oder Vorschriften sind die „Vereidigten Buchhalter" nicht unterworfen, und zwar weder die der ersten noch die der zweiten Klasse.

Für die Freie und Hansestadt Hamburg gilt betreffs Beeidigung und öffentlicher Anstellung von Bücherrevisoren das am 14. 5. 1888 erlassene „Regulativ", das den folgenden Wortlaut hat:

Digitized by Google

§ 1.

„Je nach Bedürfnis werden von der Handelskammer Bücherrevisoren ernannt, die von dem Präses der Deputation für Handel und Schiffahrt in Eid genommen werden. Es bleibt indess selbstverständlich jedermann unbenommen, sich auch unbeeidigter Bücherrevisoren zu bedienen.

§ 2.

„Die Ernennung der beeidigten Bücherrevisoren erfolgt unter Vorbehalt einer gegenseitigen sechsmonatlichen Kündigung auf die Dauer von drei Jahren. Vor Ablauf dieser Frist hat der seine Wiederernennung wünschende Bücherrevisor bei der Handelskammer einen bezüglichen Antrag zu stellen. Im Falle der Wiederernennung genügt die Verweisung auf den früher geleisteten Eid.

Ein beeidigter Bücherrevisor darf, solange er als solcher tätig ist, ein eigenes kaufmännisches Geschäft nicht betreiben; auch an geschäftlichen Unternehmungen dritter Personen sich aktiv nicht beteiligen. Er darf Bescheinigungen über von ihm ausgeführte Revisionen nur in seiner Eigenschaft als beeidigter Bücherrevisor ausstellen."

§ 3.

„Die beeidigten Bücherrevisoren stehen betreffs ihrer Tätigkeit als solche unter der Aufsicht der Handelskammer, welche, falls Tatsachen zu ihrer Kenntnis gelangen, die den Betreffenden als zu dieser Tätigkeit ungeeignet erscheinen lassen, befugt ist, ihn auch während der Zeit, für welche er ernannt ist, und zwar ohne Einhaltung der im § 2 vorgesehenen Kündigungsfrist zu entlassen."

§ 4.

„Für die Beglaubigung der von ihnen ausgestellten Bescheinigungen führen die beeidigten Bücherrevisoren ein Dienstsiegel, welches von einem hohen Senate festgestellt und den Beteiligten von der Handelskammer ausgehändigt wird. Tritt ein beeidigter Bücherrevisor zurück oder wird er entlassen, so ist er verpflichtet, das Dienstsiegel an die Handelskammer zurückzuliefern. Bei dem Ableben eines beeidigten Bücherrevisors hat die Ablieferung des Dienstsiegels an die Handelskammer abseiten der Angehörigen des Verstorbenen sofort zu erfolgen. Im Falle des Verlustes eines Siegels oder einer wesentlichen Beschädigung desselben ist der Handelskammer Anzeige zu machen, welche ein neues

Digitized by Google

Siegel anfertigen lassen und dem beeidigten Bücherrevisor übergeben wird. Die Auslagen für die Anfertigung des Siegels hat der Bücherrevisor bei der Uebergabe zu entrichten."

§ 5.

„Für die Ausführung der Revisionen haben die beeidigten Bücherrevisoren angemessene Vergütung zu beanspruchen. Ueber die Höhe der Vergütung wird, falls eine Einigung mit den Auftraggebern nicht zu erzielen ist, und beide Teile sich damit einverstanden erklären, durch die Handelskammer endgültig entschieden."

Die Eidesformel, nach der die Hamburger Handelskammer Bücherrevisoren verpflichtet, hat folgenden Wortlaut:

„Ich gelobe und schwöre zu Gott, dem Allmächtigen und Allwissenden, dass ich als beeidigter Bücherrevisor die mir zu erteilenden Aufträge treu und gewissenhaft erfüllen, über das dabei zu meiner Kenntnis Kommende strengste Verschwiegenheit beobachten, und überhaupt meine amtliche Tätigkeit nach bestem Wissen und Gewissen ausüben will. So wahr mir Gott helfe!" —

Man sieht: Die so sehr notwendige Rechtseinheit betr. der eidlichen Verpflichtung von Bücherrevisoren ist zurzeit im Reich noch bei weitem nicht vorhanden, aber freuen darf man sich, dass sie wenigstens in ganz Preussen besteht. Denn in ganz Preussen wird sich infolge der daselbst eingetretenen Neuerungen voraussichtlich nun bald die allgemeine Ueberzeugung Bahn brechen, dass die Funktionen der Bücherrevisoren in erster Linie nicht forensische, sondern wirtschaftliche sind, und dass sie selbst in erster Linie nicht als Beamte, sondern als freie Organe des Handels sich zu fühlen haben; diese Ueberzeugung aber wird nicht nur den Handeltreibenden, sondern auch den Bücherrevisoren nützen. Und für Preussen fällt noch weiter der Umstand ins Gewicht, dass nach dem preussischen Handelskammergesetz nur noch Berufsrevisoren als Sachverständige fürs Buchhaltungswesen öffentlich bestellt und vereidigt werden dürfen;[1]) ich zweifle nicht, dass sich dieser

[1]) Dr. Riesenfeld legt (in seinem schon früher erwähnten Buche über die Handelssachverständigen) betreffs dieses Punktes ausdrücklich das Folgende fest: Nur „Gewerbetreibende" gewisser Art sind zu Handelssachverständigen bestellbar. Mit dieser grundlegenden Voraussetzung ist zum Ausdruck gebracht, dass prinzipiell zur Anstellung durch die Handelsvertretungen lediglich

Digitized by Google

Umstand bald als einer der bedeutsamsten Hebel für die so dringend notwendige Hebung des deutschen Bücherrevisoren-Standes erweisen und den deutschen Bücherrevisoren bei ihren organisatorischen Bestrebungen früher oder später trefflich zu statten kommen wird.

Richtig ist ja allerdings — worauf ich schon früher hinwies — dass die öffentliche Anstellung und Beeidigung von Bücherrevisoren auch jetzt noch nicht vom Bestehen irgend eines Fachexamens abhängig gemacht wird noch werden darf, und dass also die Art, in der die Feststellung der von Bewerbern zu verlangenden persönlichen und fachlichen Eigenschaften weit mehr Takt- als Rechtsfrage ist; allein es darf von den Handelsvertretungen die Anwendung der grössten Strenge und Sorgfalt bei der Auswahl der Bewerber schon aus dem Grunde erwartet werden, weil sie ja wissen, dass die an den Bücherrevisor zu stellenden Anforderungen zurzeit stetig steigende sind. Nach welchen Grundsätzen die preussischen Handelsvertretungen bei der Auswahl der Bewerber verfahren, ist wohl zur Genüge aus folgendem zu ersehen:

Zuerst wird naturgemäss untersucht, ob der Bewerber seinen Beruf völlig selbständig und gewerbsmässig treibt. Ist dies nicht der Fall, so scheidet er eo ipso aus. Entspricht er dagegen dieser rein formalen

---

diejenigen Personen geeignet sind, die einer der in § 36 der R.-G.-O. aufgeführten Beschäftigungen als Gewerbe betreiben. Unter Gewerbe (aber) im Sinne der R.-G.-O. wird jede zum Zwecke des Erwerbs als unmittelbare Einnahmequelle betriebene dauernde Tätigkeit verstanden, mit Ausnahme der rein wissenschaftlichen und rein künstlerischen Berufe, sowie derjenigen der öffentlichen Beamten und der Geistlichen. (Entsch. des Reichsgerichts vom 30. Sept. 1897.) Um die Anstellungsfähigkeit zum Handelssachverständigen zu besitzen, müssen die betreffenden Personen demnach eine der in § 36 der R.-G.-O. aufgezählten Verrichtungen — also z. B. die Tätigkeit eines Bücherrevisors — als Gewerbe, d. h. als dauernde Beschäftigung in der Absicht auf Erzielung eines Einkommens treiben. Durch das Fehlen eines dieser Begriffsmerkmale bei der zum Handelssachverständigen in Aussicht genommenen Person wird die Befugnis der Handelsvertretung zu ihrer Anstellung unbedingt ausgeschlossen.

Angestellte irgendwelcher Art (Buchhalter, Disponenten, Geschäftsführer, Direktoren, Handelslehrer usw.), sowie Gewerbetreibende beispielsweise der Bank-, Waren- oder Versicherungsbranche, ferner Apotheker, Hochschullehrer usw., können also in Preussen fortan nicht mehr öffentlich angestellte und beeidigte Bücherrevisoren sein; ein Zustand, der unbedingt ein ganz allgemeiner werden muss.

Digitized by Google

Bedingung, so wird erforscht, ob der Bewerber ein genügendes — d. h. nicht zu kleines — Mass beruflicher Befähigung und Zuverlässigkeit, Sachkunde und Erfahrung besitzt; doch muss die persönliche Vertrauenswürdigkeit des Bewerbers selbstverständlich ebenso ausser allem Zweifel stehen. Ueber seine rein persönlichen Verhältnisse, seine Ehrenhaftigkeit und Würdigkeit vom allgemein menschlichen, wie auch vom besonderen kaufmännischen Standpunkte aus, wird gegebenen Falls durch Erkundigungen bei Vertrauenspersonen die nötige Klarheit geschafft, was gewöhnlich keine allzu grossen Schwierigkeiten bietet. Schwerer dagegen pflegt die Feststellung der sachlichen Vorbildung zu sein. Soweit Prüfungszeugnisse und sonstige Befähigungsausweise vorliegen, sind natürlich vor allem diese einzusehen. Dann aber wird auch die Einholung gutachtlicher Aeusserungen bei anderen Stellen erforderlich sein; namentlich über die vom Bewerber bisher gesammelten praktischen Erfahrungen sind Erhebungen zu pflegen, und nicht minder bedarf es unter Umständen der Erkundigung bei den Interessenverbänden der betreffenden Branchen (z. B. beim Verband deutscher Bücherrevisoren in Berlin, der ausser in Berlin auch Ortsgruppen in Breslau, Leipzig und Bremen hat.) Dabei spielen naturgemäss auch die vom Bewerber etwa eingereichten Zeugnisse über die frühere Berufstätigkeit, sowie etwa aufgegebene Referenzen eine Rolle, wie denn natürlich überhaupt kein Weg unbegangen bleibt, der nur irgend zum vorgesteckten Ziele, d. h. also zur absolut einwandfreien Feststellung der erforderlichen Qualitäten des Bewerbers führt. [1])

Aber gesetzt nun auch, dass der Bewerber tatsächlich in jeder Beziehung den an ihn zu stellenden und gestellten Anforderungen entspricht — einen gesetzlichen Anspruch auf Anstellung hat er darum doch noch nicht. Denn der Handelskammer ist zwar das Recht, aber nicht auch die Pflicht der Anstellung verliehen. Es steht ihnen vielmehr völlig frei, Bewerbungsgesuche entweder schon vor oder auch erst nach der Prüfung rundweg abzulehnen, ohne dass den Abgelehnten zur Abwehr ein Rechtsmittel zur Verfügung stände. Das dem Handels-

[1]) Wie genau es die Handelsvertretungen mit der Auswahl zu nehmen pflegen, geht auch daraus hervor, dass beispielsweise die Berliner Handelskammer, wie mir von einem vereidigten Kollegen versichert worden ist, im Jahre 1904 von 156 als Bewerber aufgetretenen Bücherrevisoren, nur 15 — darunter eine Dame — ausgewählt und vereidigt hat.

Digitized by Google

minister zustehende Aufsichtsrecht gegenüber den Handelskammern (§ 43 Abs. 1 des preussischen Handelskammergesetzes) reicht nicht soweit, dass auf Grund desselben den Handelskammern die Erfüllung einer ihnen zuerteilten Verwaltungsaufgabe — im vorliegenden besondern Fall die Anstellung von Bücherrevisoren — erzwungen werden könnte, und es erscheint überhaupt als zweifelhaft, ob jenes Aufsichtsrecht sich soweit erstreckt, dass formell zu Recht ergangene Einzelentscheidungen irgendwelcher Handelsorgane wegen ihres materiellen Inhalts vom Handelsminister beanstandet werden können. [1])

Es ist hiernach durchaus in's Belieben der Handelskammern gestellt, ob und inwieweit sie von ihrer Anstellungsbefugnis Gebrauch machen wollen, und niemand vermag es zu hindern, wenn sie die Anstellung von Bücherrevisoren (oder anderer Handelssachverständigen) aufs denkbar geringste Mass beschränken, oder sie auch ganz und gar unterlassen; sie sind bei der Auswahl und Vereidigung an eine bestimmte Zahl absolut nicht gebunden, und in welchem Sinne sie die ihnen zustehende Entscheidung der Bedürfnisfrage treffen, ist lediglich ihre Sache. —

Ob es jetzt vielleicht Zeit sein möchte, einmal rasch die Wirkungen der öffentlicheu Anstellung in ihrer annähernden Gesamtheit zu überblicken? Ich denke doch. Die Anführung der folgenden zwei Punkte wird, denke ich, für diesen Zweck genügend sein.

1. Zunächst — wenigstens in Preussen — sind die von Handelsvertretungen öffentlich angestellten und beeidigten Bücherrevisoren gegenüber den von Justizbehörden beeidigten tatsächlich als **privilegiert** anzusehn, und zwar auf Grund des Ministerialerlasses vom 29. 3. 1900, der folgenden Wortlaut hat:

„Falls die Handelskammern von der ihnen nach § 42 des H. K. G. zustehenden Befugnis Gebrauch machen, so werden die demgemäss öffentlich angestellten und beeidigten Sachverständigen insofern vor den von den Justizbehörden beeidigten **privilegiert** sein, als von der Wahl der ersteren nur unter besonderen Umständen abgesehen werden darf; sie werden den letzterwähnten Sachverständigen insofern gleichgestellt sein, als auch bei ihnen die Berufung auf den allgemeinen

[1]) Siehe hierüber Riesenfeld, die Anstellung von Handels- und Schiffahrts-Sachverständigen, Seite 96.

Digitized by Google

Eid zur Bekräftigung des Gutachtens genügt. . . . . Es darf erwartet werden, dass die Gerichte der dargestellten, völlig klaren Rechtslage Rechnung tragen werden. Sollte die Annahme sich bezügiich der auf Grund § 42 H. K. G. bestellten Sachverständigen nicht überall verwirklichen, so hat sich der Herr Justizminister bereit erklärt, durch Belehrung auf eine zutreffende Praxis der Gerichte hinzuwirken." [1])

2. Die öffentlich angestellten und beeidigten Bücherrevisoren erscheinen als Persönlichkeiten, die unter öffentlicher Autorität wirken und vom Staat oder in seinem Auftrag handelnde Verwaltungsstellen dem Publikum als besonders befähigt und geeignet bezeichnet sind.

Oeffentliche „Urkunden" aber im Sinne der § § 415, 418 C. Pr. O. sind die von angestellten und beeidigten Bücherrevisoren erstatteten Gutachten, Zeugnisse und Befundsbescheinigen dabei gleichwohl nicht, wie denn auch die betr. Bücherrevisoren selbst, — trotz ihrer öffentlichen Anstellung — keineswegs „mit öffentlichem Glauben versehene Personen", d. h. also keineswegs „Urkundspersonen" wie beispielsweise die Notare sind. Man kann die Wirkung der „Anstellung" mit dem Preussischen Ober-Verwaltungs-Gericht vielleicht dahin illustrieren, dass die „angestellten Personen eine Zwitterstellung zwischen Beamten und Nicht-Beamten" einnehmen, und dass die Anstellung den betr. Personen einen beschränkt **öffentlichen Charakter** verleiht; privilegierte Gewerbtreibende könnte man die öffentlich angestellten und beeidigten Bücherrevisoren sonach wohl nennen.

Alles in allem dürften die materiellen Vorteile, die den Bücherrevisoren durch die Anstellung und Vereidigung erwachsen, hiernach nicht allzu hoch zu veranschlagen sein; denn abgesehen davon, dass die Anstellung ja nicht die ausschliessliche Gewerbeberechtigung verleiht, legt sie dem Angestellten andererseits noch obendrein vermehrte Pflichten auf. Die „Angestellten" üben ihre Tätigkeit, wenn auch „unter öffentlicher Autorität,"

[1]) Es ist u. a. behauptet worden, dass die von preussischen Handelsvertretungen angestellten und vereidigten Bücherrevisoren, wenn sie Gutachten in rein gerichtlichen Angelegenheiten abgeben wollten, vorher noch gerichtlich zu vereidigen seien. Dass diese Behauptung völlig falsch ist, ergibt sich — nach Dr. Riesenfeld — zur Genüge aus dem § 42 des (preuss.) Handelskammergesetzes; nach diesem § ist eine nochmalige gerichtliche Vereidigung in Fällen der gedachten Art nicht nur nicht nötig, sondern geradezu unzulässig!

Digitized by Google

so doch nicht als Beamte oder Organe des Staates oder der anstellenden Körperschaft aus, gelangen dafür aber durch die Anstellung privat und strafrechtlich in eine Ausnahmsstellung; und endlich wird auch ihr prozessualer Vorrang durch den damit verbundenen Gutachtenzwang so ziemlich wieder aufgewogen. Wollten hiernach die öffentlich angestellten und beeidigten Bücherrevisoren den Wert ihres Privilegiums nur nach der Seite der gesetzlichen Folgen ihrer Ausnahmsstellung würdigen, so würden sie einen grossen Fehler begehn.

Der Hauptwert der öffentlichen Anstellung liegt nicht auf dem Gebiet ihrer unmittelbaren gesetzlichen Folgen, sondern vielmehr in ihrer sozusagen moralischen Bedeutung, die in bloss mittelbaren Formen in die Erscheinung tritt. Die öffentliche Anstellung reicht dem Angestellten gewissermassen einen Empfehlungsbrief, auf Grund dessen er überall grösseres Vertrauen als seine nichtvereidigten Kollegen geniesst; Vertrauens- und Glaubwürdigkeit — das sind sonach die praktisch wichtigsten Folgen der öffentlichen Anstellung.

Aber mit diesen Folgen wird der „Angestellte" praktisch noch lange nicht weiter gebracht, denn auch seine Auftraggeber sprechen mit; nur wenn er diese durch wirkliche Sachkenntnis und Erfahrung zu befriedigen weiss, wird ihm die Anstellung durchgreifend von Vorteil sein.

C. Der Geschäftskreis des deutschen Berufsrevisors.

Der Geschäftskreis des deutschen Bücherrevisors ist gegenüber dem des englischen Accountants, der den deutschen Bücherrevisoren stets Vorbild bleiben muss, als ein ziemlich enger und beschränkter zu bezeichnen, und mit dem Namen „Bücherrevisor" deckt er sich jedenfalls insofern nicht ganz, als das Gros der deutschen Bücherrevisoren mit wirklichen Bücherrevisionen nur in sehr beschränktem Masse beschäftigt zu werden pflegt. Die beiden Hauptfächer des deutschen Berufsrevisors sind vielmehr blosse Buchhaltungsarbeiten (wenn auch naturgemäss mehr oder minder gehobener Art, wie z. B. Bücher-einrichtungen, Bücherfortführungen, Bilanzierungen, Abschlüsse usw.) und die Erteilung von „handelswissenschaftlichem" Unterricht; ich bin überzeugt, dass bei nahezu der Hälfte aller deutschen Bücherrevisoren das Einkommen aus der Lehrtätigkeit ein doppelt, ja

Digitized by Google

vielleicht dreifach höheres ist, als dasjenige aus rein revisorischer oder buchhalterischer Betätigung. — Eine verhältnismässig wichtige Rolle spielt — wenigstens bei einer Anzahl gerichtlich vereidigter Revisoren — die forensische Tätigkeit, aber freilich im Grunde nur insofern, als sie dem Publikum gegenüber noch immer, wenn auch zu Unrecht, als eine Art Reklame wirkt; Freude und direkten klingenden Gewinn bringt sie nur in sehr geringem Mass.

Weit häufiger als früher werden jetzt vereidigte Bücherrevisoren von den Steuerbehörden mit der Erhebung schwieriger Buchbeweise betraut; da dieser Punkt nicht nur für den deutschen Bücherrevisor, sondern auch für den deutschen Handel- und Gewerbetreibenden als ziemlich wichtig erscheint, so will ich darüber einiges von dem anführen, was der Senatspräsident des Königlich Preussischen Oberverwaltungsgerichts, B. Fuisting, in seinem vielbesprochenen Buch über die Einkommenbesteuerung der Zukunft[1]) Seite 200 ff. sagt. Die betreffenden Ausführungen lauten wörtlich wie folgt: „Die der Beweiserhebung nach allen Richtungen hin anhaftenden Gebrechen zeigen sich nirgends deutlicher als bei Erhebung des Buchbeweises. Die Bücher im weitesten Sinne von fortlaufenden Anschreibungen oder Aufzeichnungen — also Handels-, Geschäfts-, Wirtschaftsbücher usw. — sind das wichtigste und häufigste Beweismittel, weil die auf Grund einwandfreier Buchführung gebotene zahlenmässige Berechnung die Schätzung des quellenmässigen Ertrags ausschliesst, und selbst eine unvollkommene Buchführung geeignet ist, das Schätzungsgebiet zu beschränken oder wenigstens zuverlässige Schätzungsunterlagen zu beschaffen. Auf der anderen Seite ist die Erhebung des Buchbeweises mit ungewöhnlichen Weiterungen und häufig auch mit Kosten verknüpft. Insbesondere die Prüfung landwirtschaftlicher und gewerblicher Bücher erfordert nicht nur die Beherrschung des Steuerrechts, sondern auch umfassende fachmännische Kenntnisse und Vertrautheit mit den Grundsätzen der Buchführung, mit den handelsrechtlichen Vorschriften, den kaufmännischen Gebräuchen usw.; vor allem aber eine nur durch häufige Uebung zu erzielende Gewandheit. Die Bücher werden nicht nach steuerlichen, sondern nach geschäftlichen und wirtschaftlichen Rücksichten geführt, und bedürfen deshalb nach beiden Seiten

[1]) B. Fuisting, die Einkommenbesteuerung der Zukunft. Berlin, Carl Heymanns Verlag.

Digitized by Google

hin der Prüfung; es muss untersucht werden, nicht nur ob sie ihrem Zweck entsprechend richtig und vollständig geführt sind, sondern auch inwieweit die Ergebnisse gemäss den abweichenden steuerlichen Vorschriften berichtigt werden müssen. Die meistens sehr primitive Art der Buchführung bei kleineren Gewerbetreibenden und Landwirten gibt oft nur nach einzelnen Richtungen hin Aufschluss, sodass die Ergebnisse nur als Unterlagen für die Schätzung des Ertrages dienen können. Aber auch die Grundsätze kaufmännischer Buchführung gestatten bei der Elastizität der handelsrechtlichen Vorschriften und dem weiten Umfange subjektiven Ermessens dem Kaufmanne eine so freie Bewegung, dass eine dem steuerlichen Interesse entsprechende objektiv richtige Ertragsberechnung häufig grossen Schwierigkeiten begegnet.

Ohne technische Vorbildung lassen sich die zur Prüfung von Büchern erforderlichen Eigenschaften nicht erwerben, und eine ausreichende Vorbildung erlangt man nicht schon durch Teilnahme an einem Kursus von Lehrverträgen über Buchführung".

„Hiernach lässt es sich erklären, aber nicht billigen, dass die Steuerbehörden von jeher bestrebt gewesen sind, ohne Bindung an die auf Buchführung beruhenden zahlenmässigen Angaben der Pflichtigen die Erhebung des Bücherrevisors zu umgehen. Mit vollem Rechte widersetzen sich gerade die redlichen Pflichtigen, die durch einwandfreie Buchführung die Richtigkeit ihrer zahlenmässigen Angaben nachzuweisen vermögen, auf das Nachdrücklichste dem Versuche, ihre Buchführung aus unsachlichen Gründen bei Seite zu schieben und sich mit dem Makel der Unglaubwürdigkeit behaften zu lassen. Dass die Steuerbehörden diesem Empfinden so wenig Rechnung tragen, erklärt sich nur daraus, dass die rein bureaukratisch vorgebildeten Beamten für die Bedeutung der Buchführung, besonders auf kaufmännischem Gebiete, nicht das richtige Verständnis hatten, und von den sachverständigen Kommissionsmitgliedern nicht ausreichend unterstützt zu werden pflegten. So blieb es wieder dem Beschwerdegericht vorbehalten, das fehlende Verständnis zu wecken, und den fortgesetzten Versuchen, den Ergebnissen der Buchführung aus unsachlichen Gründen die Anerkennung zu versagen, mit Nachdruck zu begegnen".

Und weiter heisst es dann auf Seite 209 ff. derselben Schrift: „Die Bücherrevisoren pflegen sich die Kenntnis der-

Digitized by Google

jenigen steuerrechtlichen Vorschriften, die für Berichtigung buchmässiger Ergebnisse in Frage kommen, bald anzueignen. Sie erheben den Buchbeweis in den Geschäftsräumen der Pflichtigen vollständig mit einem Male und in zuverlässiger Weise. Hiermit aber nehmen sie nicht nur den Steuerbehördeu Aufgaben ab, denen diese regelmässig nicht gewachsen sind, sondern ersparen auch den Pflichtigen weitergehende Belästigungen, Zeitverlust und Kosten".

„Insbesondere schwindet mit der Verwendung von Bücherrevisoren auch die jetzt häufig eintretende Notwendigkeit, zum Zwecke der Vorbereitung oder der Ergänzung des Bücherbeweises, Auszüge, Zusammenstellungen und dergl. zu verlangen. Vor allem aber wird den jetzt oft erwachsenden grossen Schwierigkeiten wegen Bestimmung von Zeit und Ort der Beweiserhebung vorgebeugt".

„Freilich ist die Verwendnng von Bücherrevisoren kostspieliger und hiermit mag es zusammenhängen, wenn neuerdings die Beauftragung von Bücherrevisoren mit Buchprüfungen im Geschäftslokal der Pflichtigen von der freiwilligen Uebernahme der Kosten durch die Pflichtigen abhängig gemacht wird. Aber ein solches Ansinnen steht nicht im Einklange mit §§ 71 des Einkommensteuer-Gesetzes und die grössere Höhe der Kosten rechtfertigt nicht die Abstandnahme von notwendigen Beweiserhebungen, die auf andere Weise nicht erfolgen können".

„Die Bücherrevisoren sind bei ihrer Verwendung zu Buchprüfungen im wesentlichen nichts anderes als die Vertrauensmänner des früheren preussischen Rechts. Wenn die alte Einrichtung der Vertrauensmänner, gemäss der früheren Anregung wieder eingeführt wird, so werden sie besonders auf dem Gebiete der Buchführung eine sehr erfolgreiche Wirksamkeit zu entfalten vermögen". [1])

Ausser von den Behörden werden Bücherrevisoren — und zwar vereidigte wie unvereidigte — naturgemäss auch von den Steuerpflichtigen in Steuersachen vielfach

---

[1]) Nach dem Gesetze vom 1/25. Mai 1851/73 war es im damaligen Remonstrationsverfahren die Aufgabe des Steuerpflichtigen, „nach seiner Wahl entweder durch schriftliche oder mündliche Verhandlungen, persönlich oder durch Vermittelung von höchstens 2 Vertrauensmännern (oder durch andere Beweismittel der Kommission) die erforderliche Ueberzeugung von der vorgeblichen Ueberbürdung durch die erfolgte Abschätzung zu verschaffen.

Digitized by Google

zu Rate gezogen, wobei es allerdings vorkommen soll, dass diese Tätigkeit den Herren Steuersekretären nicht in allen Fällen als nötig und nutzbringend erscheint; ich denke aber der Bücherrevisor wird sich in solchen Fällen bis zu einem gewissen Grade auch von den Interessen der Steuerpflichtigen und von seiner eigenen Meinung und Einsicht leiten lassen dürfen. Zu einem guten Teil werden speziell die Steuererklärungen von Bücherrevisoren aufgestellt, und bei der Durchführung von Steuerberufungen pflegen sie sich nicht minder als nützlich und förderlich zu erweisen; ich kenne Bücherrevisoren, die Ruf und Praxis im Grunde nur der erfolgreichen Durchführung solcher Berufungen verdanken.

Viel Geld verdienen einzelne Bücherrevisoren mit der Abfassung und dem direkten Vertrieb von Büchern und Unterrichtsbriefen über Buchhaltung. Literarische Erzeugnisse dieser Art werden zwar meist unter amerikanisch pomphaft klingenden Titeln in die Welt geschickt, und es soll auch nicht geleugnet werden, dass sich darunter Werke von wirklich praktischer Brauchbarkeit finden; wissenschaftlichen und allgemeinen Wert dagegen besitzen sie nicht allzuhäufig, und auch von dem amerikanischen Grundsatz: „Accounting is not book-keeping" wissen sie nichts. Wie könnte es bei den gegenwärtigen Zuständen auch anders sein?

Endlich pflegt der Bücherrevisor bei uns als Spezialist

Diese „Vertrauensmänner" nun werden von Fuisting (Seite 195) als Personen charakterisiert, „die durch Vertrauen der Behörde und des Pflichtigen berufen sind, die Einkommensverhältnisse ganz oder in bestimmter Beschränkung durch vertrauliche Verhandlung mit den Pflichtigen zu erforschen, sich hierüber durch Einsichtnahme von Belegen, Beurkundung u. s w., durch Prüfung der Bücher und in sonst geeigneter Weise ein eigenes zuverlässiges Urteil zu bilden und das Ergebnis der Behörde — soweit es als notwendig erscheint, unter Begründung im einzelnen — anzuzeigen haben". „Missbräuchen" — so sagt Fuisting weiter — „wird durch richtige Auswahl der Vertrauenspersonen, die nicht nur des Vertrauens würdig, sondern auch mit dem erforderlichen Masse von Rechts- und Sachkenntnissen ausgestattet sein müssen, wirksam vorgebeugt werden. Die Einrichtung liesse sich durch amtliche Ernennung von Vertrauensmännern, deren Vermittelung die Pflichtigen eines bestimmten Bezirkes ohne besondere Vereinbarung in Anspruch nehmen könnten, in weiterem Masse nutzbar machen". — Dass für eine derartige Tätigkeit unsere vereidigten Bücherrevisoren in hohem Masse geeignet wären, darf nicht bezweifelt werden, und dürfte der Steuerfiskus natürlich nicht ohne weiteres von ihnen erwarten, dass sie derartige Funktionen unentgeltlich zu übernehmen in der Lage sind.

Digitized by Google

zu gelten für die Anbahnung und Durchführung von sogenannten Akkorden (aussergerichtlichen Vergleichen zwischen notleidenden Firmen und deren Gläubigern), für die Erstattung von Gutachten und die Vornahme von Beglaubigungen in kaufmännischen Buch- und Rechnungsfragen, für Liquidationen und Erbschaftsregulierungen sowie endlich für die Aufstellung von Rentabilitätsberechnungen[1])

Nur vereinzelt dagegen pflegt es bei uns vorzukommen, dass man Bücherrevisoren die Verwaltung von Konkursen überträgt, d. h. also sie zu Konkursverwaltern ernennt[2]).

Mit den Revisionen im engeren und engsten Sinne — seien es nun sogenannte ständige (dauernde, laufende), oder seien es bloss gelegentliche — verhält sich's, wie ich schon früher betonte, im Grunde genau ebenso; namentlich so weit sich's um die im Aktienrecht vorgesehene Gründungs- und Gelegenheitsrevision handelt. Betreffs speziell dieser bestehen Zustände, die dringend einer durchgreifenden Aenderung und Neuregelung bedürfen. Dr. Riesenfeld (Syndikus der Breslauer Handelskammer und Verfasser des schon mehrfach erwähnten Buches über die Handels- und Schiffahrts-Sachverständigen) steht auf dem Standpunkt, dass die Gründungs- und Gelegenheitsrevision des deutschen Aktienrechts nicht in den Rahmen des § 36 der Gew. O. passe und zum gewerbsmässigen Betrieb sich auch dann nicht eigne, wenn regelmässig auf die selben Personen zurückgegriffen werde. Und demgemäss gibt es denn auch noch immer eine Anzahl deutscher Handelskammern — ich glaube sogar eine ziemlich grosse, — die zu Gründungs- usw. Revisoren entweder ihre eigenen Mitglieder, oder sonstige, dem Berufsrevisoren-Stande nicht angehörende Personen ernennt, obgleich sich nach

---

[1]) Die Leipziger Verbandsbücherrevisoren geben in hinausgesandten Rundschreiben ihren — wohl nur teilweis bereits vorhandenen, teilweis aber auch erst erstrebten — Geschäftskreis wie folgt an: „Uebernahme von laufenden und vorübergehenden Revisionen von Geschäftsbüchern, Aufstellung und Prüfung von Rechnungsabschlüssen, Inventuren und Bilanzen, Auseinandersetzung von Gesellschaftern, Anbahnung und Durchführung von aussergerichtlichen Vergleichen sowie zur Abgabe von Gutachten in kaufmännischen Angelegenheiten.

[2]) Eine Ausnahmestellung in dieser Beziehung nehmen, wie's scheint, die England nahe hausenden Bücherrevisoren in den Hansestädten, besonders in Hamburg ein; dort haben einzelne Bücherrevisoren in ihrer Eigenschaft als Konkursverwalter äusserst bedeutsame Positionen inne.

Digitized by Google

Dr. Sattler (dem leider inzwischen verstorbenen Verfasser einer Schrift über die Revision bei Gründung von Aktiengesellschaften) der Berufsrevisor da, wo er nur überhaupt als Gründungsrevisor zugezogen worden ist, überall hervorragend bewährt hat.

Dass bei solchen Ansichten und Gepflogenheiten der deutsche Bücherrevisorenstand nicht entsprechend zu erstarken vermag — d. h. wenigstens nicht im englischen Sinne, genauer gesprochen: im Sinne der englischen Accountancy — kann keinem Zweifel unterliegen; wer die Geschichte der englischen Accountancy kennt, weiss, dass dies die Wahrheit ist. Kein Geschäft kann zur Blüte gelangen, wenn's ihm dauernd an lohnenden Aufträgen und an gutgeschultem Hilfspersonal gebricht; und beim Bücherrevisoren-Beruf ist's natürlich genau ebenso. Die tatsächlich grosse Leistungsfähigkeit des englischen Accountant liegt ausser in seiner gediegenen, völlig systematisch erworbenen Sach- und allgemeinen Bildung nicht zum geringsten mit darin, dass er gut bezahlt und beschäftigt wird, und dass er auf diese Weise ein tüchtiges und leistungsfähiges Hilfspersonal sich ständig zu erziehen und zu erhalten vermag.

Wie aber wäre das zurzeit bei uns möglich? Wie sollte man sich darüber wundern dürfen, dass man in deutschen Berufsrevisor-Kreisen so oft eine beinahe krankhafte Furcht vor Konkurrenz und Nachwuchs, so oft jenen tragisch-banalen Zunftgeist findet, der immer ein Zeichen von Schwäche ist? Unsere Industrie ist beileibe nicht nur gross geworden durch unser Kapital, sondern sehr wesentlich mit durch die energische Durchführung des Prinzips der Arbeitsteilung. Nun wohl: es wird hohe Zeit, dass man dieses wunderwirkende Prinzip auch auf das kaufmännische Verrechnungswesen erstreckt, und dass man aufhört, dieses in einem Zustand chaotischer Zusammenhangslosigkeit zu lassen. Das kaufmännische Verrechnungswesen ist heutzutage nicht mehr bloss das „bisschen Buchführung", das man bei uns nur allzulange unter „Verrechnungswesen" verstand, sondern es ist im Sturm der wirtschaftlichen Entwickelung zu einer selbständigen Wissenschaft, zu einem Beruf von vielumfassender und weittragender Bedeutung geworden. Wird man dieser Tatsache bei der bevorstehenden Lösung der deutschen Bücherrevisorenfrage entsprechend eingedenk — werden ihr gegenüber vor allem auch die deutschen Bücherrevisoren zu mann-

Digitized by Google

haftem Tun, zu grosszügiger Organisation zu erwecken sein?

VI. Die deutsche Treuhandgesellschaft (in Berlin.)

A. Geschäftskreis.

„Wie anders wirkt dies Zeichen auf mich ein!“ So möchte ich mit Faust ausrufen, wenn ich an die deutsche Treuhandgesellschaft denke. Nicht etwa, dass ich mich für berufen hielte, ihr die Schleppe zu tragen; nein: so liebenswürdig braucht man als „Konkurrent“ gerade nicht zu sein. Aber die deutsche Treuhandgesellschaft interessiert mich — nicht weil sie der erste deutsche „Revisor auf Aktien“, sondern weil sie zurzeit der einzige deutsche Berufs-Revisor nach ungefähr englischem (oder meinetwegen auch amerikanischem) Muster ist.

Ich will zunächst den Geschäftskreis der deutschen Treuhandgesellschaft und den des englischen Bücherrevisors hier vergleichend nebeneinanderstellen, und dabei bemerken, dass der erstere dem (neuen, 1901 beschlossenen) Statut der Treuhandgesellschaft, der letztere dagegen der grossangelegten englischen „Encyclopaedia of Accounting“ [1]) entnommen ist.

Geschäftskreis der Deutschen Treuhandgesellschaft.	Geschäftskreis des Englischen Accountant (Bücherrevisor).
1. Die Uebernahme des Amtes als Pfandhalter oder Treuhänder (Trustee);	1. Ständige Ueberwachung und Begutachtung des gesamten Verrechnungswesens bei Gesellschaften, Korporationen (Juristischen Personen) Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Instituten und Einzelfirmen;

[1]) Diese Encyclopaedia of Accounting ist auf eine stattliche Reihe von Lexikonbänden berechnet, deren erster Band wenn ich nicht irre im Dezember 1903 erschien, und deren letzter jetzt wohl ebenfalls herausgekommen sein dürfte. Herausgeber ist: George Lisle (einer der hervorragendsten englischen Bücherrevisoren); Verleger: William Green & Sons in Edinburg. — Wir in Deutschland besitzen im Stern'schen Buchhaltungslexikon, das aber nur einen einzigen nicht eben sehr starken Band umfasst, etwas Aehnliches.

Digitized by Google

2. Die Ausstellung, Mitausstellung oder Gegenzeichnung von Certifikationen oder Quittungen an Stelle hinterlegter Wertpapiere.

3. Die Vertretung inländischer und ausländischer Gesellschaften zum Zweck von Aktienregistrierungen und zur Vornahme von Aktien-Umschreibungen;

4. Die Vertretung der Besitzer in- und ausländischer Wertpapiere; insbesondere die Uebernahme von Vertretungen im Sinne des Reichsgesetzes vom 4. Dezember 1899, betreffend die gemeinsamen Rechte der Besitzer von Schuldverschreibungen sowie des Bürgerlichen Gesetzbuchs § 1189; ferner die Errichtung von Schutzvereinigungen, die Beteiligung an solchen und die Uebernahme von deren Sekretariatsgeschäften;

5. Die Uebernahme dauernder oder vorübergehender Ueberwachungs- und Revisions-Funktionen, insbesondere auch von Bilanzprüfungen, Abrechnungen und ähnlichen Tätigkeiten;

6. Die Uebernahme der Reorganisation von Gesellschaften und verwandter Transaktionen.

7. Die Uebernahme des Amtes als Testamentsvollstrecker, von Vermögensverwaltungen auf Grund testamentarischer oder anderer Bestimmungen und Verträge, sowie die Ausübung antichretischer und antichrese-ähnlicher Verwaltungen;

8. Die Uebernahme der Funktion als Fiskal-Agent für fremde Staaten, Gesellschaften und Korporationen.

2. Aufstellung von Bilanzen — Anfertigung von Berichten und Uebersichten über die allgemeine Finanz- und Betriebslage von Geschäften jeder Art — Aufstellung von Verteilungsplänen in Erbschafts- und anderen Angelegenheiten — Aufmachung von Abrechnungen verschiedenster Art — Erstattung von Gutachten über Buch- und Rechnungsfragen;

3. Sonderprüfungen von Büchern und Schriften zu dem besonderen Zweck, um durch sie genau zu ermitteln und autoritativ zu bescheinigen, welcher Gewinn oder Verlust erzielt worden ist, und woher beide stammen;

4. Klärung aller von den Gerichten als unklar zurückgewiesenen Bücher und Abrechnungen und Berichterstattung darüber;

5. Büchereinrichtungen und Feststellung der für jeden Einzelfall geeignetsten Buchführungsmethode.

6. Ausübung der Funktionen als Schiedsrichter und Sachverständiger in Zivilprozessen und in allen Privatstreitigkeiten, bei denen Buch- und Rechnungsfragen irgendwie eine Rolle spielen.

7. Ausübung der Tätigkeit als Sekretär oder Auditor bei solchen Gesellschafts- und anderen Unternehmungen, die nicht eigene Beamte der Art haben;

8. Uebernahme des Amtes als gesetzlicher und privater Vermögensverwalter, sowie als Testamentsvollstrecker, und als Zwangsverwalter im Interesse von Judikats- und Hypothekengläubigern.

Digitized by Google

9. Die Uebernahme aller mit den vorstehenden Tätigkeiten oder der Anlage der Mittel der Gesellschaft nach dem Ermessen der Verwaltung im Zusammenhang stehenden Geschäfte und Funktionen. Die Gesellschaft ist insbesondere berechtigt zur Diskontierung, zum Kauf, zur Beleihung von Wechseln, zum Kauf, Verkauf und zur Beleihung von Wertpapieren und zu sonstigen Bank- und Finanzgeschäften, zum Erwerb und zur Veräusserung sowie zur Verpfändung von ihr erworbenen Immobilien, ferner von Hypotheken und von sonstigen Forderungen und Rechten, dies alles sowohl für eigene als auch für fremde Rechnung.	9. Ausübung der Tätigkeit als Liquidator und Konkursverwalter (namentlich auch von Aktiengesellschaften); 10. Eventuelle Uebernahme von Direktor-, Sekretär- und Geschäftsführer-Stellen bei Aktiengesellschaften.

Aus dieser Nebeneinanderstellung ersieht man, dass sich beide Geschäftskreise im Grunde nur dadurch unterscheiden, dass die deutsche Treuhandgesellschaft ausser den reinen Treuhänder- und Buchhalter-Funktionen des englischen Bücherrevisors auch noch eine umfangreiche Bankpraxis betreibt. Die sonstigen Unterschiede sind im Grunde nur formeller, nicht sachlicher bezw. nur zufälliger nicht prinzipieller Natur, und kommen also im Grunde nur sehr wenig in Betracht; sie beruhen meist auf den bezüglichen Abweichungen der deutschen und englischen Gesetzgebung. Das Wesen des „Treuhänders" bestimmt übrigens Dr. Alfr. Schultze (in seiner Schrift über den „Treuhänder im geltenden Recht") wie folgt:

„Wer Rechte als Eigenrechte empfangen hat mit der Bestimmung, sie nicht im eigenen Interesse zu gebrauchen, ist nach einem aus der älteren deutschen in die moderne Rechtssprache übergegangenen Ausdruck ein Treuhänder. (Zu treuer Hand.) Man erwartet von ihm Uneigennützigkeit und Treue im Gebrauch seiner Rechte. Die empfangende Hand wird als treue Hand (manus fidelis) vermutet. Die Kennzeichnung der Rechtsmacht des Treuhänders ist eine dreifache:

1. Der Treuhänder hat eigene, d. h. im eigenen Namen ihm zustehende Rechte. (Den Gegensatz hierzu bildet die Rechtsmacht des „Vertreters", die Vertretungsmacht.)

Digitized by Google

2. Der Treuhänder hat diese Rechte nicht im eigenen Interesse.

3. Er hat sie (die Rechte) empfangen entweder durch privates Rechtsgeschäft, oder durch obrigkeitlichen Akt, oder unmittelbar durchs Gesetz, und zwar in allen Fällen mit der Bestimmung des Nichtgebrauchs im eigenen Interesse.

Dieser deutschen Lehre vom „Treuhänder" entspricht — wenn auch nicht ganz und in jeder Beziehung — die englische Lehre vom „trustee", wobei allerdings beachtet werden muss, dass der Sprachgebrauch des neuen deutschen Reichsrechts ausdrücklich zwischen „Treuhänder" und „Vertreter" in der Weise unterscheidet, dass er speziell das staatliche Aufsichtsorgan der Hypothekenbanken „Treuhänder", die — physische oder juristische — Person dagegen, die sich auf Grund des Reichsgesetzes vom 4. 12. 1899 die Wahrung der gemeinsamen Rechte der Besitzer von Schuldverschreibungen, und auf Grund des Bürgerlichen Gesetzbuchs § 1189 die Wahrung der Interessen gewisser Hypothekengläubiger zur Aufgabe macht, „Vertreter" nennt, obgleich im Grunde alle diese Funktionen als reine „Treuhänder-" oder „trustee-Funktionen zu bezeichnen sind.

Treuhänder im Sinne des deutschen Hypothekengesetzes ist also die Deutsche Treuhandgesellschaft nicht, wohl aber ist sie's im rechtsgeschichtlichen und rechtstheoretischen Sinn, und zwar — wie ihr Geschäftskreis zeigt — in ziemlich umfassender Weise.

B. Allgemeines.

Ueber einige Hauptformen ihrer Gesamttätigkeit hat sich die Deutsche Treuhandgesellschaft in ihren Jahresberichten von 1901, 1902 und 1903 wie folgt geäussert:

1901.

„Die allgemeine Wirtschafts-Depression und der weitere Konjunktur-Niedergang, unter denen im Betriebsjahre nicht nur Handel und Industrie, sondern überhaupt jede Erwerbstätigkeit zu leiden hatte, übten auf die Geschäftstätigkeit unserer Gesellschaft keinen nachteiligen Einfluss aus, sondern versetzten uns im Gegenteil in die Lage, den Geschäftsumfang zu vergrössern.

Im Besonderen gilt dies von derjenigen Tätigkeit, die wir uns auf der Grundlage des Reichsgesetzes

Digitized by Google

betreffend die gemeinsamen Rechte der Besitzer von Schuldverschreibungen (vom 4. 12. 99) zur besonderen Aufgabe gemacht haben, nämlich von der Schaffung einer entsprechenden Vertretung der gemeinsamen Interessen des in verzinslichen Wertpapieren angelegten Kapitals.

Seit dem Bestehn des vorerwähnten Reichsgesetzes musste wiederholte die Erfahrung gemacht werden, dass das Gesetz den Besitzern der in Betracht kommenden Wertpapiere einen völlig ausreichenden Schutz nicht gewährt, und dass lediglich mit den gesetzlichen Befugnissen ausgestattete Vertretungen nur einen teilweisen Erfolg in Bezug auf den Schutz der ihnen anvertrauten Interessen zu erzielen im stande sein würden. Es wurde deshalb in den für uns in Betracht kommenden Fällen stets dafür gesorgt, dass die Gläubiger-Vertretung noch weitere, über die gesetzlichen Bestimmungen hinaus gehende Befugnisse erhielt, insonderheit auch in Bezug auf Kontrolle und Revision des Geschäfttsbetriebs der betreffenden Schuldner, um dadurch die Wahrnehmung und Sicherung der Gläubigerrechte durch die Vertretung zu einer tunlichst ausgiebigen zu gestalten.

Zu einzelnen Geschäften übergehend, bemerken wir im Anschluss an die Ausführungen unseres letzten Geschäftsberichts, dass wir in unserer Eigenschaft als Vertreterin der Pfandbriefgläubiger der Preussischen Hypotheken-Aktienbank bei der Reorganisation dieses Instituts mitgewirkt haben. Am 10. Mai 1901 wurde uns die bis dahin nur vorläufig anvertraut gewesene Vertretung in dauernder Weise mit bestimmten, inzwischen vertraglich des näheren festgesetzten Kontroll- und Revisionsbefugnissen übertragen. Das unserer dauernden Vertretung anvertraute Pfandbriefkapital beläuft sich, nach inzwischen nahezu durchgeführter Reorganisation der Bank, auf rund 265 Millionen Mark.

Auch bei der Sanierung der Pommerschen Hypotheken-Aktienbank waren wir in der Lage, die Interessen der Pfandbriefgläubiger insofern wahrzunehmen, als uns neben der Mitwirkung bei der Reorganisation und deren Durchführung die ständige Vertretung der mit einem Pfandbriefkapital von circa 170 Millionen Mark bei der Reorganisation beteiligten Gläubiger aufgetragen wurde.

Anlässlich der Rekonstruktion der Mecklenburg-Strelitzschen Hypothekenbank wurden wir von der Versammlung der Pfandbriefgläubiger vom 21. Nov. 1901

Digitized by Google

gleichfalls mit deren ständiger Vertretung betraut; das Pfandbriefkapital betrug dabei rund 25 Millionen Mark.

Die Uebertragung der vorerwähnten ständigen Vertretungen von Pfandbriefbesitzern an unsere Gesellschaft hat folgennen Zweck: 1. wir sollen Fehler und Unregelmässigkeiten, wie sie bei den reorganisierten Hypothekenbanken früher vorgekommen sind, durch Einsetzung einer anerkannten Revisionsinstanz im Sinne der englischen und amerikanischen Accountants fernhalten; 2. wir sollen durch Schaffung dieser Einrichtung dazu beitragen, dass das öffentliche Vertrauen in jene Banken unter der Leitung neuer angesehener Verwaltungen befestigt werde. Die versuchsweise Einführung einer derartigen, für Deutschland noch neuen Einrichtung erschien umsomehr am Platz, als nicht nur die Funktionen der vom Staate ernannten Treuhänder, sondern auch die staatliche Beaufsichtigung das Vorkommen selbst grober Unregelmässigkeiten nicht verhindert haben.

Es ist darauf hinzuweisen, dass in England und den Vereinigten Staaten gerade die angesehensten und grössten Gesellschaften im eigenen Interesse den strengsten Revisionen der gedachten Art sich zu unterwerfen pflegen. Es wird unser Bestreben sein, dieser in anderen Ländern bewährten Einrichtung auch in Deutschland allgemeine Würdigung und Ansehn zu verschaffen.

Seitens der Obligationäre der Allgemeinen Deutschen Kleinbahn-Gesellschaft zu Berlin, wurden wir in interimistischer Weise mit der Wahrnehmung ihrer Rechte und Interessen, speziell bei der z. Zt. im Gange befindlichen Revision der Geschäftsverhältnisse durch eine aus Vertretern der Obligationäre und Aktionäre zusammengesetzte Kommission betraut. Das in Betracht kommende Obligationen-Kapital beläuft sich auf ca. 36 Millionen Mark. Auch hier hat sich eine Schutzvereinigung gebildet, bei der wir die Sekretariatsgeschäfte übernommen haben.

Ausserdem sind eine Reihe sonstiger kleinerer Geschäfte zum Abschluss gelangt, von welchen wir hervorheben:

Die Indossierung von 4 Millionen Mark 4½% Teil-Schuldverschreibungen der Elektrizitäts-Aktien-Gesellschaft vorm. W. Lahmeyer & Co. in Frankfurt a. M.

Die Uebernahme der Pfandhalterschaft und die Indossierung einer Obligationen-Anleihe von 1200000 Mk. der Rheinischen Chamotte- und Dinas-Werke in Köln.

Digitized by Google

Die Uebernahme der Pfandhalterschaft für die Obligationäre der Elektrizitätswerke-Betriebs-Aktien-Gesellschaft in Dresden.

Die vorerwähnten Indossierungen sind rein fiduciarischer Natur, d. h. sie haben für unsere Gesellschaft eine materielle Verantwortlichkeit nicht zur Folge.

Wir fanden ferner Gelegenheit, als Testamentsvollstrecker und als Treuhänder in verschiedenen Fällen tätig zu sein.

Die von uns übernommene Vertretung Südafrikanischer Goldminen ist unverändert geblieben, sodass wir nach wie vor als kontinentale Agentur für folgende Minen fungieren:

Consolidated Gold Fields of South Africa, Ltd.
Geduld Propietary Mines, Ltd.
Geldenhuis Estate and Gold Mining Co., Ltd.
Klerksdorp Exploration, Land and Estate Co., Ltd.
Lancaster Gold Mining Co., Ltd.
Lancaster West Gold Mining Co., Ltd.
May Consolidated Gold Mining Co., Ltd.
Modderfontein Deep Levels, Ltd.
Prinzess Estate and Gold Mining Co., Ltd.
Rand Central Ore Reduktion Co., Ltd.
Roodepoort Central Deep, Ltd.
Roodepoort United Main Reef Gold Mining Co., Ltd.
Tudor Gold Mining Co., Ltd.

Die uns aus diesen Vertretungen erwachsende Geschäftstätigkeit hat infolge der Wiederbelebung des südafrikanischen Marktes einen verhältnismässig beträchtlichen, ständig im Wachsen begriffenen Umfang gewonnen.

Auch unsere Tätigkeit als Registrar der Northern Pacific Railway, Co., war in Folge der 2. Januar 1902 erfolgten Zurückziehung der Preferred Shares eine nicht unerhebliche."

1902.

„Das Geschäftsjahr 1902 hat weitere Beweise dafür erbracht, dass im Rahmen des deutschen Wirtschafts- und Erwerbslebens Raum vorhanden ist für die Durchführung unseres Geschäftsprogramms, dass die Uebernahme von Treuhänderfunktionen und damit zusammenhängenden und sich daraus ergebenden sonstigen Aufgaben zum Gegenstand hat.

Digitized by Google

Es handelt sich dabei nicht nur um diejenigen Funktionen, die uns im Anschluss an das Gesetz über die gemeinsamen Rechte der Besitzer von Schuldverschreibungen auch im verflossenen Jahre erhebliche Tätigkeit und neue umfangreiche Ueberwachungs- und Revisionsaufgaben eingetragen haben, und ebensowenig erschöpft sich unsere Aufgabe in dem auf den Bestimmungan des B. G.-B. beruhenden Amte des Pfandhalters und Grundbuchvertreters für hypothekarisch sichergestellte Anleihen. Es kommen dabei vielmehr auch mannigfache Treuhänder- und Vertrauens-Aufgaben für uns in Frage, für deren fernere Ausgestaltung und Erweiterung noch in manchen Beziehungen der Boden vorhanden sein dürfte. Insbesondere ist hervorzuheben, dass nicht nur bei Sanierung und Reconstruierung notleidender Unternehmungen, sondern auch bei gesunden Unternehmungen die Kontroll- und Revisionstätigkeit eines unabhängigen Instituts erwünscht erscheinen muss. Das weitere Vordringen dieser Erkenntnis dürfte immer mehr die Eliminierung des bei uns noch immer vorhandenen Vorurteils zur Folge haben, dass die Vornahme solcher Revisionen geeignet sei, das betreffende Unternehmen zu diskreditieren.

Es wird unsere Aufgabe sein, zur Beseitigung solchen Vorurteils und zur Verbreitung derjenigen Auffassung beizutragen, die, wie wir bereits in unserem letzten Geschäftsbericht andeuteten, in England und Amerika sich schon längst eingebürgert hat, und die selbst bei den angesehensten Gesellschaften in dem Vorhandensein einer mit genügenden Garantien ausgestatteten ständigen Revisions-Instanz ein empfehlendes Moment für das betreffende Unternehmen erblickt.

Im Verfolg dieser unserer Bestrebungen haben wir im Berichtsjahre einen ferneren Schritt zu deren Realisierung unternommen, indem wir, nach vorherigen, zum Teil auch im Auslaude an Ort und Stelle persönlich gemachten Vorarbeiten und gesammelten Erfahrungen, gegen Ende des Jahres die von uns bisher nur in beschränkterem Umfange ausgeübte Revisions-Tätigkeit auch weiteren Kreisen zur Verfügung gestellt haben.

Die Uebernahme solcher Revisionen geschieht gemäss der in den einzelnen Fällen abzuschliessenden Verträge, in denen Bestimmungen über den Umfang unserer Revisions-Tätigkeit Aufnahme finden; die Revisionen werden durch unsere eigenen, dauernd angestellten Beamten unter unserer Leitung und Ueberwachung vorgenommen;

Digitized by Google

wir sichern diskrete Behandlung aller durch die Revisionen zu unserer Kenntnis gelangenden Verhältnisse zu; die Beamten sind auf unbedingte, dauernde Verschwiegenheit über die Revisionstätigkeit durch Handschlag und Unterschrift verpflichtet.

Im einzelnen ist über unsere Geschäftstätigkeit wie folgt zu berichten:

Vertretung von Pfandbriefgläubigern und Obligationären.

In unserer Eigenschaft als interimistische Vertreter der Obligationäre der Allgemeinen Deutschen Kleinbahn-Gesellschaft, Aktiengesellschaft zu Berlin, beteiligten wir uns an deren Revision und Reorganisation: die Art unserer Stellungnahme gegenüber den zahlreichen Reorganisationsvorschlägen geht aus unserm gemeinschaftlich mit dem Ausschuss der Obligationäre erstatteten Bericht hervor. Bei Gelegenheit der Beschlussfassung über die Reorganisation wurde uns von der Generalversammlung der Obligationäre vom 6. März deren ständige Vertretung übertragen; und ebenso erhielten wir die Pfandhalterschaft bezüglich derjenigen Vermögensobjekte der Allgemeinen Deutschen Kleinbahn-Gesellschaft (im Bilanzwert von rund 21 1/2 Millionen Mark), die zu Gunsten der im Nennbetrage herabgesetzten Obligationen verpfändet worden sind. Das von uns vertretene Obligationen-Kapital umfasst nach inzwischen durchgeführter Reorganisation einen Nominalbetrag von rund 22 Millionen Mark.

Die vorgenannte Vertretung tritt zu den aus dem Vorjahre übernommenen ständigen Vertretungen der Pfandbriefgläubiger der

Preussischen Hypotheken-Aktienbank, (vertretenes Pfandbrief-Kapital z. Z. rund 256 1/4 Millionen Mark),

Berliner Hypotheken-Aktien-Gesellschaft (vertretenes Pfandbrief-Kapital z. Z. rund 122 1/2 Millionen Mark),

Mecklenburg-Strelitz'schen Hypothekenbank (vertretenes Pfandbrief-Kapital z. Z. rund 21 3/4 Millionen Mark).

Schutzvereinigungen.

Die aus dem Vorjahre überkommenen Schutzvereinigungen der Pfandbriefinhaber der Preussischen Hypotheken-Aktienbank und der Obligationäre der Allgemeinen Deutschen Kleinbahn-Gesellschaft,

Digitized by Google

bei denen wir als Geschäftsstelle fungieren, haben inzwischen ihre Aufgabe erfüllt; die Auflösung der Vereinigungen dürfte erfolgen, sobald der Umtausch aller oder fast aller Certificate in die entfallenden neuen Werte geschehen sein wird.

Neu übernommen haben wir im Berichtsjahr die Führung der Sekretariatsgeschäfte der am 30. August 1902 in's Leben getretenen Vereinigung der Deutschen Besitzer Türkischer Staatspapiere. Nachdem das bekannte, schon seit längerer Zeit ventilierte Projekt der Unifikation der Türkischen Consolidierten Schuld im Laufe des Berichtsjahres konkretere Gestalt angenommen hatte, hielt es eine Anzahl erster deutscher Banken und Bankfirmen für geboten, obige Vereiniguug ins Leben zu rufen, um in ähnlicher Weise, wie dies in Frankreich seitens der Association Nationale des Porteurs Français de Valeurs Etrangères und in England durch den Council of the Corporation of Foreign Bondholders geschieht, Hand in Hand mit den durch das sogenannte Mouharrem-Dekret konstituierten Syndikaten die Interessen der Beteiligten wahrzunehmen. Dass die Errichtung der Vereinigung grossen Anklang gefunden, dürfte sich aus der Feststellung ergeben, dass inzwischen aus den Kreisen der deutschen Interessenten Anmeldungen im Nominalbetrage von rund 120 Millionen Mark erfolgt sind.

Uebernahme von **Pfandhalterschaften für Anleihen und Hypotheken** sowie von **sonstigen Gläubiger-Vertretungen.** Von diesen heben wir hervor:

Mark 10,000,000, — 4 1/2 % Teilschuldverschreibungen der Elektricitäts-Aktien-Gesellschaft vormals W. Lahmeyer u. Co. Frankfurt a. M.

Mark 2,500,000, — Obligationen der Gewerkschaft Vereinigte Ville zu Brühl bei Köln a. Rh.

In beiden Fällen lauten die Obligationen auf unseren Namen; im letzteren Falle ist uns ausserdem die Pfandhalterschaft übertragen.

Der von uns, wie oben erwähnt, gegen Ende des Geschäftsjahres neu aufgenommene Geschäftszweig der Uebernahme von Revisionen von Aktien und sonstigen Gesellschaften hat uns noch im Laufe der letzten Wochen des Jahres eine Reihe von Anfragen und Anträgen gebracht, die inzwischen in mehreren Fällen zu einem Abschluss geführt haben. Die hieraus resultierende Revisionstätigkeit ist in Verbindung mit der uns bereits früher erwachsenen eine dermassen umfangreiche, dass

Digitized by Google

sie die Vermehrung unserer in diesem Geschäftszweige verwendeten Beamten erforderlich macht."

1903.

„Die Geschäftsergebnisse dieses Berichtsjahres dürfen als zufriedenstellende bezeichnet werden.

Dies gilt in erster Linie von dem laut unserem vorjährigen Geschäftsbericht neu aufgenommenen Geschäftszweig der Uebernahme von Revisionen von Büchern und Bilanzen.

Zwar waren und sind wir uns der Schwierigkeiten wohl bewusst, die der Einbürgerung einer unabhängigen, dem Institut der englischen Chartered Accountants ähnlichen Revisionsinstanz in Deutschland entgegenstehen. Die Abneigung, sich fremder Kontrolle auszusetzen, interne Geschäftsvorgänge der Kenntnis Dritter aufzudecken, ist weit verbreitet und natürlich. Wir begegnen dieser Abneigung durch die strengste Discretion über alle bei den Revisionen zu unserer Kenntnis gelangenden Verhältnisse; es hat in keinem einzigen Falle eine Klage verlautet, dass das von uns zugesicherte Stillschweigen gebrochen worden wäre, und wir dürfen auf Grund der gesammelten Erfahrungen hoffen, das bestehende Vorurteil gegen die von uns gebotene Einrichtung allmählich zu überwinden. Weniger leicht wird es sein, eine richtige Einschätzung unserer Revisionstätigkeit zu erzielen. Nur allzu ungern entschliessen sich die Interessenten zur Aufgabe ihres bisherigen Modus: die Revision für ein oft äusserst bescheidenes Honorar ausführen, dafür aber im wesentlichen sie auch darauf beschränkt zu sehen, dass die Abschlussziffern mit den Salden des Hauptbuchs verglichen, und höchstens noch einige stichprobenweise Feststellungen vorgenommen werden. Wir möchten keineswegs behaupten, dass alle Revisionen von Geschäftsabschlüssen in der hiergedachten Weise ausgeführt werden; allein notorisch ist, dass mindestens eine grosse Anzahl von Revisionen in Deutschland nicht anders erfolgt. In der Tat könnten aber auch für die vielfach üblicheu Honorare eingehendere Revisionen kaum ausgeführt werden.

Im Uebrigen glauben wir auf Grund der von uns gemachten Beobachtungen annehmen zu dürfen, dass das Prinzip sachlich eindringender, keinem bestimmten Schema folgender Revisionen immer mehr zur Anerkennung durchdringen wird, und dass die Zeit nicht mehr fern ist, in der nicht im Sinne unserer Bestrebungen erfolgte

Digitized by Google

Revisionen kaum noch als ernsthaft zu nehmende betrachtet werden dürften, wie dies in England und den Vereinigten Staaten ja schon längst der Fall. Zu dieser Annahme berechtigt uns die Tatsache, dass von den bisher von uns bewirkten, zunächst einmaligen Revisionen die Mehrzahl sich zu dauernden gestaltet hat, derart, dass uns, ausser der jährlichen Revision der Geschäftsabschlüsse, von den betreffenden Verwaltungen auch die ständige Revision übertragen worden ist. Letztere erfolgt durch periodische Prüfungen der Buchführung, durch unangesagte Feststellungen der Kasse, der Bestände an Wechseln, Effekten usw. und durch sonstige dem einzelnen Fall entsprechende Feststellungen.

Besonders den Direktoren und Aufsichtsräten vermögen ständige Kontrollen der gedachten Art eine wertvolle und beruhigende Unterstützung zu bieten. Wir haben derartige Revisionen im Berichtsjahre bei 27 Gesellschaften und Einzelfirmen übernommen und ausgeführt.

Zur Uebernahme von Treuhänder-Funktionen hat sich uns im Berichtsjahr ebenfalls in erweiterter Weise Gelegenheit geboten." —

So, deutsche Fachkollegen, sieht der z. Zt. einzige deutsche „Bücherrevisor auf Aktien" und der einzige zugleich nach ungefähr englisch-amerikanischem Muster aus! Man sieht: ohne eindringende Kenntnis des Bank- und Finanzwesens und der einschlägigen Gesetzgebung, sowie ohne ein wenig Kleingeld ist er undenkbar. Die Deutsche Treuhandgesellschaft verfügt seit dem Jahre 1901 über ein Aktienkapital von 1½ Millionen Mark und sie erzielte damit im Jahre 1903 410,517,50 Mk. Reingewinn. Als unlohnend kann man ihr Metier also nicht bezeichnen, wenn es auch freilich kaum einem Zweifel unterliegen dürfte, dass der gedachte Betrag nur zu einem sehr geringen Teile mit Bücherrevisionen verdient worden ist.

Bei der Aktiengesellschaft vormals James Eick und Strasser stiess der Deutschen Treuhandgesellschaft übrigens im vorigen Jahre insofern ein Unfall zu, als sie Unterschleife grösseren Umfangs durch eine von ihr vorgenommene Revision nicht aufzudecken verstand. Ich glaube aber kaum, dass das kleine Malheur ihr irgendwie schaden wird, denn sie wies s. Zt. mit Recht darauf hin, dass die betreffende Revision durch einen von ihr für jenen Spezialzweck engagierten vereidigten Bücher-

Digitized by Google

revisor vorgenommen worden sei[1]). Bedenklicher dürfte es schon sein, dass die Deutsche Treuhandgesellschaft als Revisor nicht für unabhängig im englischen Sinne gehalten werden kann: sie hätte ihr Zelt nicht im Prachtbau der Deutschen Bank aufschlagen und dem reinen Bankgeschäft sich weniger energisch zuwenden sollen! Und — ein im englischen Sinne geschultes Revisionspersonal vermag sie ebensowenig aus der Erde zu stampfen, wie irgend sonst jemand; wie es ihr denn auch noch durchaus nicht gelungen zu sein scheint, für ihre vornehmen Revisionsmaximen in irgendwie nennenswerter Weise Propaganda zu machen.

VIII. Das englische Revisionswesen in technischer, rechtlicher und tatsächlicher Beziehung.

A. Geschichtliche Entwickelung bis zur Gründung des Instituts der „Chartered Accountants."

Während sich in Deutschland das Institut der Bücherrevisoren nur bis zum Ende des 18. Jahrhunderts geschichtlich zurückverfolgen lässt[2]), geht es in England bis zum Beginn des 13. Jahrhunderts zurück. In dem englischen Fachwerk „Auditing, a practical manual for Auditors by Lawrence R. Dicksee, F. C. A."[3]) ist aus Henleys „Tretyce of Housebandry" — einem Werk aus dem 13. Jahrhundert, das von der Royal Historical Society vor einigen Jahren neu gedruckt worden ist —, ein Auszug abgedruckt, der insofern als hochinteressant

---

[1]) Hierbei darf aber andererseits nicht übersehen werden, dass es wiederum ein vereidigter Bücherrevisor gewesen ist, der nach der Deutschen Treuhandgesellschaft bei der gedachten Firma revidiert und durch diese Nachrevision Unterschlagungen in Höhe non 108,000 Mk. glatt herausgefunden hat! Wenn zwei dasselbe tun, ist's eben nicht immer dasselbe.

[2]) Dem deutschen Bücherrevisor begegnet man zuerst Ende des 18. Jahrhunderts und zwar in der Gestalt des Hamburger Fallitbuchhalters, der im Grossen und Ganzen nur das gewesen zu sein scheint, was man heute „Konkursverwalter" nennt. Dieser „Fallitbuchalter" hatte sein Gutachten auch über die „Art des Bankrotts" abzugeben, was beim heutigen Konkursverwalter des Deutschen Reichs bekanntlich nicht mehr der Fall.

[3]) London. Gee & Co 5. Auflage 1903.

Digitized by Google

erscheint, als er die Pflichten des Bücherrevisors der damaligen Zeit als ganz ähnlich denjenigen des Revisors der Gegenwart erweist[1]); ich kann es mir nicht versagen, einige Stellen daraus hier zum Abdruck zu bringen.

„Kaufe und verkaufe" — so heisst's gleich zu Beginn des Auszugs — „nicht anders als indem du deine Geschäfte von einem oder zwei getreuen (vertrauenswürdigen) Männern kontrollieren und als richtig bescheinigen lässt; denn es kommt vor, dass die Buchhalter (those who render accounts) die Einkäufe vermehren und die Verkäufe vermindern (d. h. mehr Einkäufe und weniger Verkäufe buchen als wirklich gemacht worden sind), wodurch natürlich Verlust entsteht. Lasse derartige Revisionen mindestens einmal im Jahr vornehmen und auch den Jahresabschluss (final account at the end of the year) durch derartige Leute machen. Bilanz und Inventar (view of account) haben den Zweck, den wirklichen Stand der Dinge zu zeigen — sowohl in betreff der Ausgaben und Einnahmen, als auch hinsichtlich der Einkäufe und Verkäufe, der Unkosten und des erzielten Gewinnes."

„Am Ende des Jahres, wenn alle Bücher der verschiedenen Güter (Landgüter) übertragen und alle Ausgaben und Unkosten der gesamten Herrschaft (Gesamtheit aller Einzelgüter) ermittelt und gebucht sind, nimm alle Bücher an dich, lasse sie durch einen oder zwei „treugesinnte" und „vertraute" (vertrauenswürdige und zuverlässige) Männer (Revisoren) sorgfältig vergleichen (kollationieren), und aus dem Grad ihrer Uebereinstimmung oder Nicht-Uebereinstimmung wirst du dann erkennen, wie fleissig und gewissenhaft, oder auch wie nachlässig und träge dein Personal (Buchhalter und Verwalter) an den Büchern gearbeitet hat".

„Der Gutsherr sollte anordnen und verlangen, dass die Bücher jedes Jahr abgehört (kollationiert) werden, und zwar nicht nur auf dem einen oder andern Gut, sondern auf allen Gütern seiner Herrschaft, denn nur auf diese Weise können Fehler aufgedeckt und Gewinn oder Verlust richtig ermittelt werden. Und er sollte ferner die Auditoren (Rechnungsführer, Revisoren) anweisen, auf alles das zu hören, was der Rentmeister (steward) an Klagen und Beschwerden über vorgefallene Betriebs-Unregelmässigkeiten vorzubringen

[1]) D. h. des Bücherrevisors im engeren Sinne — im Sinne des reinen Buch- und Rechnungsprüfers.

Digitized by Google

hat, damit diese entsprechend berücksichtigt und — soweit nötig — bestraft werden können".

Die Revisoren (Auditors) sollen treu und vorsichtig sein, und ihr Geschäft (Beruf) genau kennen; alle Punkte und Teile der Pachtbücher, sowie alle Auslagen und Warenrückläufe (Returen) sind von ihnen einer genauen Prüfung zu unterziehen. Dabei soll der Rentmeister zwar stets Hand in Hand mit den Auditoren gehen, niemals aber sich als deren Herrn oder Gehülfen betrachten. Der Rentmeister soll vielmehr der Untergeordnete, und der Auditor der Uebergeordnete sein, und ersterer hat letzterem über alle Fragen des Rechnungswesens bereitwilligst Rede und Antwort zu stehen. Es ist nicht notwendig, dem Auditor über Art und Ausführung seiner Arbeit irgendwelche Vorhalte oder Vorschriften zu machen, denn seine Kenntnis des Fachs und seiner Aufgabe werden so umfassend sein, dass er nicht nötig haben dürfte, von anderen darüber noch besonders Belehrung zu empfangen.[1])

---

[1]) Hier möchte es vielleicht Zeit sein festzustellen, was unter „Auditor" und „Auditing" denn eigentlich zu verstehen ist. Ich will diese Feststellung zugleich mit der Erklärung der bereits früher gebrauchten Wörter „Accountant" und „Accountancy" geben. „Accountancy" nennt man in England die Verrechnungswissenschaft in ihrer Eigenschaft als Beruf, und „Accountant" denjenigen, der diesen Beruf praktisch ausübt, oder doch entsprechend für ihn vorgebildet ist; „Auditor" aber heisst ein Accountant, dessen besondere Aufgabe die Prüfung und Ueberwachung des Rechnungswesens einzelner Unternehmungen und Körperschaften ist, und unter „Auditing" ist also diese besondere Tätigkeit zu verstehen. Accountancy und Auditing sind hiernach durchaus nicht gleichwertige Begriffe, sondern sie stehen im selben Verhältnis zu einander wie etwa die ganze Maschine zum blossen Maschinenteil. Die Etymologie aber der beiden Bezeichnungen ist sehr einfach: Das Wort „Accountant" ist abgeleitet vom französischen compter (rechnen, berechnen), dessen Altvorder wiederum das lateinische computare ist, und in Folge dessen hat man früher auch nicht Accountant, sondern „Accomptant" gesprochen und geschrieben; diese ältere Form ist noch zu Anfang des vorigen Jahrhunderts die gebräuchlichere gewesen, und erst von da an hat die bequemer und weicher klingende Form Accountant das Bürgerrecht erlangt. Die Wörter „Auditing" und „Auditor" dagegen weisen auf das lateinische audire (hören, abhören) zurück, und es ist zu beachten, dass auch in dem Auszug aus Henley's „Tretyce," vom Abhören to heare) der Bücher ausdrücklich gesprochen wird. Während also die „Accountancy" das ganze Gebiet des kaufmännischen Rechnungs- und Finanzwesens einschliesslich der Buchhaltung umfasst, ist unter „Auditing" lediglich das Revisionswesen im engeren Sinne zu verstehen. Natürlich hat man sich bei dem Wort „abhören" im Grunde nichts anderes als das ja heute noch gebräuchliche (wenn auch für sich allein keinesfalls ausreichende) „Kollationieren"

Digitized by Google

LIBRARY OF THE UNIVERSITY OF CALIFORNIA

In der englischen Gesetzgebung kommt der „Auditor“ zum ersten Mal im Jahre 1285 vor; in diesem Jahre wurde unter König Eduard I. ein Gesetz mit folgender Bestimmung erlassen: „It is agreed and ordained, that when the masters of such servants do assign Auditors to take their account, and they be found arrearages upon the amount, all things allowed which ought to be allowed, their bodies shall be arrested, and by the testimony of the Auditors of the same account, shall be sent or delivered into the next gaol of the Kings in those parts.“ [1])

Zu Anfang des 17. Jahrhunderts erscheint der Accountantenberuf schon als ziemlich ausgereift, denn Gerard Malynes spricht in seiner 1622 veröffentlichten „Lex Mercatoria“ ausdrücklich von „those which we call Auditors or Accountants“ („von denjenigen, die man Auditors oder Accountants nennt“), und er fügt dann hinzu, dass diese Leute in Rechnungs- und Buchführungssachen sehr geschickt und erfahren seien (that they are to be very judicious in matters of account as skilfull in the accounting). Zwölf Jahre später, im Jahre 1636 also, stossen wir auf Richard Dafforne aus Northhampton, den Herausgeber des „Merchants Mirrour (des „Kaufmanns-Spiegels“), welcher Autor sich selbst „Accountant und Lehrer der Accountancy“ nennt. Der Verfasser dieses Werkes empfiehlt in letzterem ein anderes Buch über den gleichen Gegenstand und zwar den „Accomptant“ von Ralphe Handson, und ferner erschienen dann in verhältnismässig kurzer Folge (in den Jahren 1660 bis

---

zu denken, nur muss man nicht etwa glauben, dass dieses „Abhören“ eine englische Erfindung sei: es ist von ihm schon in der Bibel, und zwar in den Parabeln von den Pfunden oder Talenten und vom ungetreuen Haushalter die Rede.

[1]) Diese Bestimmung lässt sich etwa wie folgt verdeutschen: „Es wird bestimmt und verordnet, dass, wenn die Herren . . . . . ihr Rechnungswesen durch Auditoren prüfen lassen, und diese dabei die Bücher im Rückstand (nicht auf dem Laufenden) finden, dem Herrn dann jede Massnahme erlaubt sein soll, die nur irgend als erlaubt angesehen werden kann. Insbesondere sollen die betreffenden Knechte (Buchhalter) auf Grund eines vom Auditor ausgestellten Zeugnisses sofort in Haft genommen und ins nächste Königl. Bezirksgefängnis verbracht werden können.“ — Wie peinlich genau wurde es doch hiernach mit der Buchführung vor 700 Jahren genommen, und wie bagatellmässig behandelt man sie vielfach heute! „Unproduktiv“ und ein „notwendiges Uebel“ schilt man noch allzuoft die Buchführung, aber auf der Höhe volkswirtschaftlicher Erkenntnis steht man damit natürlich nicht.

Digitized by Google

1718): „The Accountants Closet" von Abraham Liset;[1]) „The perfect Accountant" von Robert Colinson (welches Werk u. a. die Erklärung enthält, dass sein Verfasser die Accountancy seit mehr als 25 Jahren studiert und praktisch ausgeübt habe); „The Gentleman Accomptant" von „A Person of Honour", und „A new Treatise of Arithmetik an Bookkeeping" von Alexander Malcolm — einem Fachmann, der von sich selbst sagt, dass er von den berühmtesten Accomptants Nord-Englands empfohlen sei.

Ein kräftigerer, ich möchte sagen persönlicherer Hauch weht uns aber erst aus einem Revisionsbericht entgegen, den der Schreiblehrer und Accountant Charles Snell in Forster Lane London im Zusammenhang mit dem bekannten englischen „Südsee-Schwindel" Ende 1720 oder Anfang 1721 erstattet hat. Leider ist der Bericht zu lang, um hier wiedergegeben werden zu können, und nur soviel sei daher bemerkt, dass durch ihn die Aufdeckung „einer verbrecherischen Korruption traurigster Art" bewirkt worden ist.

Dann erschien — und zwar im Jahre 1739 — die zweite Auflage eines Buches mit folgendem Titel: „Modern Bookkeeping or the Italian Method Improved, containing rules and directions for Gentleman's and Merchant's Accompts by Double Entry: written originally for the use of his own pupils by Richard Hayes, Accomptant and Writing Master of Queen Street, Cheapside, but late of Princess Street, near the Bank of England."[2]). In einer an den Leser gerichteten Ansprache (Adresse) sagt der Verfasser: „Ich biete Ihnen hiermit das Erzeugnis der wenigen Mussestunden dar, die mir meine angestrengte Lehrtätigkeit übrig gelassen hat. Ueber die Kunst der Buchhaltung dachte ich ursprünglich nur mit Rücksicht auf meine Schüler zu schreiben, aber da ich das Missgeschick hatte,

---

[1]) Der vollständige Titel dieses Werkes lautet: „Amphitalami, or the Accountants Closet. Being an abridgment of merchants accounts kept by Debitors and Creditors, exactly and accurately shewing how to order, state, and Keep accounts either of public Firm, a private Estate into a single Book without a Memorial and Journal or anual; whereby calculation may be made at pleasure of the advance or arrear, gain and loss, of the whole stock and architecture etc."

[2]) „Moderne Buchführung oder verbesserte Italienische Methode, enthaltend Regeln und Anweisungen für jedermann, besonders aber für des Kaufmanns (und anderer Herren) Buchführung in Doppelposten. Geschrieben ursprünglich für den Gebrauch seiner eigenen Schüler von Richard Hayes, Bücherrevisor und Schreiblehrer in der Königinstrasse, Cheapside, später in der Prinzessinnenstrasse nahe der Bank von England."

Digitized by Google

dass mir eine bereits früher über den Gegenstand verfasste Handschrift verloren ging, so war ich genötigt, die Arbeit noch einmal zu tun; uud ich darf nun wohl hoffen, dass das Erzeugnis dieser neuen Arbeit auch weiteren Kreisen von Wert und Intersese sein wird."

Im Jahre 1758 sodann trat das „most complete system of Bookkeeping" des „Kaufmanns" Mr. John in London an's Licht; in dem Buche steht eine Vorrede mit folgender bemerkenswerten Stelle: „Bevor ich mit meinen Darlegungen beginne, möge es mir gestattet sein, auf den im kaufmännischen Leben vorhandenen Missstand hinzuweisen, dass die Buchführung gar zu häufig falsch gehandhabt und in Fofge dessen völlig verwarhrlost wird. Viele Geschäftsleute schämen sich, sich selbst und andern einzugestehn, dass sie von der Buchführung nichts, oder doch nur sehr wenig verstehn, oder sie tragen auch sonst Bedenken, Sachverständige zu beschäftigen oder entsprechend zu Rate zu ziehn; es ist sehr bedauerlich, dass dem so ist, aber die Tatsache selbst bleibt nichtsdestoweniger im vollen Umfang bestehn. Möchten doch jene Herren bedenken, dass selbst die klügsten Menschen nicht alles zu wissen und zu verstehen vermögen, und dass also niemand Ursache hat, ob seiner Unkenntnis in gewissen Spezialfächern irgend etwas wie Scham zu empfinden. Und möchten sie auch einsehen lernen, dass es ebenso wenig eine Schande sein kann, sich wichtige Dienste zu kaufen, wie es eine Schande ist, mit wichtigen Waren zu handeln. Sind aber die Dienste von Männern, die im Buch- und Verrechnungswesen, und überhaupt in der Praxis des Geschäftslebens, besonders geschickt und erfahren sind, wichtig, so müssen sie auch benutzt werden, und für niemand kann dies beschämend oder entwürdigend sein, wie auch niemand das Recht hat, solche Dienste zu verschmähen, oder von sich zu weisen." [1])

Ich will mich bei der Darstellung der Geschichte des englischen Verrechnungswesens nicht allzu sehr in Details verlieren, da für solche Extravaganzen der mir zur Verfügung stehende Raum nicht reicht; nur kurz noch auf die folgenden Daten will ich verweisen:

Die Mutter der englischen Accountancy ist, wie wir gesehen haben, die Landwirtschaft, doch darf hierbei

---

[1]) „Gut gebrüllt, Löwe!" So möchte man bei diesen Worten ausrufen. Ausserdem aber möchte man auch der Meinung sein, dass sie noch immer recht zeitgemäss klingen.

Digitized by Google

nicht unbeachtet bleiben, dass der Wirtschaftsbetrieb des englischen Landlords ein sehr vielseitiger nicht nur heute ist, sondern auch schon in früheren Jahrhunderten war; denn Bacon in seinem berühmten Essay über den Reichtum („of Riches") lässt sich mit Bezug darauf wie folgt vernehmen: „Ich kannte einen Edelmann, der hatte die grössten Audits, die nur irgend jemand zu haben vermag: er war grosser Viehzüchter, Schafherdenbesitzer, Bauholzhändler, Kornbauer und Kohlenbergwerksbesitzer — nicht minder aber auch ein bedeutender Unternehmer des Eisenfachs und ähnlicher Zweige des wirtschaftlichen Tätigkeitsgebiets." Und auch schon der früher mitgeteilte Auszug aus Henley's „Tretyce" lässt sicher auf das Vorhandensein wirklich grosser Betriebe schliessen.

Ausser der Landwirtschaft aber mit ihren zahlreichen und umfänglichen Nebenbetrieben sind in England bekanntlich auch Industrie und Handel sehr zeitig zu hoher Blüte gelangt; und diese beiden haben sich der Auditors nicht minder als jene bedient; was Wunder, dass der englische Auditor heute einen so weitreichenden Einfluss und so grosse Bedeutung hat! Ihn hat nicht klügelnde Juristen-Weisheit, sondern das praktische Leben erzeugt und seine Erziehung haben die Jahrhunderte besorgt. —

Von wann an es in England auch bei Kaufleuten allgemeiner und stehender Gebrauch geworden ist, ihre Bücher von Berufsrevisoren (Auditors) entweder laufend oder nur bei besonderen Gelegenheiten prüfen zu lassen, scheint mit voller Genauigkeit nicht mehr ermittelt werden zu können; nur soviel darf als feststehend gelten, dass zu Ende des 18. Jahrhunderts „Audits" und „Investigations" (laufende Bücherrevisionen und gelegentliche Buch-Untersuchungen zu den verschiedensten Sonderzwecken) in englischen Handelskreisen durchaus nichts Seltenes mehr waren. Es geht dies mit ziemlicher Deutlichkeit aus dem Werke über Buchhaltung hervor, das im Jahre 1796 von E. J. Jones in Bristol veröffentlicht worden ist; Jones lässt sich in einer dem Buch vorgedruckten „Adresse an die englische Handelswelt" wie folgt vernehmen: „Ich will kurz erwähnen, dass ich den Vorzug habe, im Bureau eines der fähigsten Männer des Königreichs als Bücherrevisor ausgebildet und mit allen Revisionsarbeiten betraut worden zu sein. Ich habe eine grosse Anzahl der verschiedensten Buchführungen zu revidieren gehabt und bin nicht minder oft mit gesetzlich vorgeschriebenen buchhalterischen Unter-

Digitized by Google

suchungen (investigations), sowie mit Vertretungen in Konkursen und ähnlichen Angelegenheiten betraut gewesen, auch habe ich schlecht und mangelhaft geführte Bücher zufolge gerichtlicher Anordnung völlig selbständig und ohne jede fremde Anleitung zu ordnen gehabt, mochten sie nun in Doppelposten oder nach den Regeln der einfachen Buchung geführt sein."

Trotzalledem aber wird man nicht ohne weiteres glauben dürfen, dass die Anzahl der speziell für den Handel tätigen englischen Bücherrevisoren, schon vor 100 Jahren eine mehr oder minder grosse gewesen sei; diese Zahl scheint im Gegenteil als eine recht bescheidene angenommen werden zu müssen, denn wenigstens in London hat es im Jahre 1799 der Bücherrevisoren nicht mehr als 11 gegeben, und auch davon sind nur drei oder vier ausschliesslich Revisor, die anderen dagegen nebenher auch noch Agent oder Schreiblehrer gewesen; auch scheint der Abschluss aussergerichtlicher Arrangements zwischen insolventen Firmen und deren Gläubigern damals noch eine der Hauptfunktionen der Londoner Accountants gewesen zu sein.

Von da an ist's aber mit der Entwickelung der englischen Accountancy merklich rascher gegangen, und zwar war es zunächst die englische Handelspanik von 1810, die kräftigen Anstoss brachte; das bekannte Wort eines englischen Geschäftsmannes: „Accountants make their fortunes by the misfortunes of others" (die Bücherrevisoren machen ihr Glück durch's Unglück andrer) ist in jener Zeit gefallen, und laut Holdens „Trienial Directory" war dann auch die Zahl der Londoner Bücherrevisoren im Jahre 1811 bereits auf 24 gestiegen, worunter vier Gesellschaftsfirmen.

Wie toll es damals in England zugegangen, kann man aus folgender (der höchst interessanten Schrift „Professional Accountants" von Beresford Worthington entstammenden) Schilderung ersehen:

„Auch die allgemeinen Zeitverhältnisse waren sehr günstig, denn das Geld lag sozusagen auf der Strasse, und Prospekt auf Prospekt tauchte auf, um den überschiessenden Segen nutzbringend anzulegen. Grosse Gesellschaften wurden mit dem ausschliesslichen Zweck gegründet, dass sie für Sicherung der Rimessen sorgen sollten, die Handel und Wandel aus aller Herren Ländern in den verschiedensten Formen zu empfangen hatte. Einzelne Spekulanten gingen in ihrer Unwissenheit so weit, dass sie Bettwärmer und Schlittschuhe nach den

Digitized by Google

Ländern der heissen Zone sandten, und gleich absurd war die Spekulation einer Gesellschaft, die eine Schiffsladung Milchmägde nach Buenos Ayres schickte, damit diese Ladies dort die wilden Kühe melken und deren Milch in Butter und Käse verwandeln sollten. —

Natürlich gingen solche Dinge nicht ohne wirtschaftliche „Irrungen und Wirrungen" ab, es wurde vielmehr Lehrgeld in kolossalem Umfang bezahlt: „79 Banken stellten schon im Jahre 1825, und 25 weitere das Jahr darauf ihre Zahlungen ein"! — „Die Provinzbanken" — so deduzieren die englischen Wirtschaftsgelehrten inbezug auf jene Erscheinung — „waren eben zu klein und schwach, als dass sie solchen Paniken hätten gewachsen sein können". Ob diese Meinung falsch oder richtig ist, kommt hier nicht in Betracht; Tatsache ist aber jedenfalls, dass sie später das Monopol der Bank von England schuf.

Aktienbanken wurden in England schon 1826 gegründet und ihre Aktien bildeten sofort bevorzugte Spekulations-Papiere: „Die Aktien dieser Banken fluteten nur so durch's Land". Und als dann nach und nach eine Gegenströmung eintrat, begannen die Zwangsverkäufe in jenen Papieren, und die wirtschaftliche Sturmflut von 1836—1837 brach herein. Unter anderen stürzten damals drei grosse englische Häuser zusammen, die für Amerika — das zur selben Zeit bekanntlich ebenfalls eine grosse Handelskrisis hatte — bedeutende Acceptverpflichtungen eingegangen waren, und es ist bezeichnend für den Handelsgeist jener Zeit, dass die unbezahlt gebliebenen Wechsel jener drei englischen Firmen allein die Kleinigkeit von 110 Millionen Mark, die gleichartigen Verbindlichkeiten der beteiligten amerikanischen Firmen aber noch weit mehr, nämlich 240 Millionen Mark betrugen! Die betreffenden Fallissements wurden teils aussergerichtlich, teils gerichtlich durch Konkurs geordnet, und wenn auch die englischen Bücherrevisoren damals noch nicht wie heute mit der eigentlichen Liquidation solcher Firmen betraut zu werden pflegten, so war es doch allgemein üblich, dass man wenigstens alle Aufstellungen, deren man in den Gläubigerversammlungen bedurfte, ausschliesslich von Berufsrevisoren herstellen liess.

Auf diese Weise kann es denn nicht eben als ausserordentlich erscheinen, dass die Zahl der Londoner Accountants im Jahre 1840 bereits auf 107 angeschwollen war. —

Digitized by Google

Aber all das was ich bisher berichtet, ist blosses Kinderspiel gegen das gewesen, was der sogenannte englische „Eisenbahnkoller" (Railway mania) in den Jahren 1841—1857 gebracht. Diese „Railway mania" ist gewissermassen die „Engros-Amme" der englischen Accountancy gewesen, und ich muss ihrer deshalb an dieser Stelle mehr oder minder ausführlich gedenken.

Die allgemeine Wirtschaftslage Englands stellte sich zu der Zeit, als der Eisenbahnkoller einsetzte, als eine geradezu glänzende dar und alles vereinigte sich damals, um alle wirtschaftlichen Elemente zu entfesseln. „Die Handelswelt sah für alle möglichen und unmöglichen Waren hohe Preise zahlen, und alle Märkte zeigten eine ungewöhnliche Lebhaftigkeit. Selbst die grössten Sicherheitskommissare täuschten sich angesichts der anscheinend überall vorhandenen Prosperität über die ringsum lauernden Gefahren hinweg. Von Woche zu Woche und von Monat zu Monat nahm das allgemeine Eisenbahnfieber zu, und am 31. 10. 1845 waren bereits 1428 Eisenbahngesellschaften mit einem Gesamtkapital von 761.243.208 £ in's Leben getreten, während die Gründung noch weiterer 1263 Gesellschaften von englischen Kapitalisten bereits in die Wege geleitet war". — In der Tat: Umfang und Gewalt jener wirtschaftlichen Bewegung grenzten schier an's Wunderbare, und wer Ohren hat zu hören, der hört aus der nachfolgenden, dem Buch eines zeitgenössischen Schriftstellers entnommenen Schilderung ganze Bände heraus[1]):

„Eine Kolonie von Rechtsanwälten, Ingenieuren und „in Samen schiessenden Accountants" befand sich in der Gegend der Threadneedle-Strasse. Aber nicht bloss in London — auch in allen anderen Städten und Kirchspielen leuchteten über den Türen Zinkplatten mit dem Namen solcher Gentlemen. Alle Räume, vom Keller bis zum Dach hinauf, waren von ihren Ausschüssen besetzt. An jedem Schenktisch sass einer ihrer Clerks oder Sekretäre. Leute, die sonst nie an's Spekulieren gedacht, traten jetzt das Pflaster der Morgate-Strasse, wo die Börsenjobber wohnten, täglich, ja stündlich; selbst Damen der hohen Aristokratie, sowie Lords und Parlamentsmitglieder sah man an jener Stelle oft genug im dichtesten Menschengewühl, und sie achteten dabei des

[1]) Das betreffende Buch hat Mr. Robert Bell zum Verfasser; es heisst: „The Ladder of Gold" (die goldene Leiter).

Digitized by Google

lichtscheuen und beutebegierigen Gesindels, das sich da herumtrieb, ebensowenig wie irgend ein anderer Mensch."[1])

Man wird die Art, wie Mr. Bell der damaligen englischen Bücherrevisionen gedenkt, vielleicht nicht als besonders wohlwollend empfinden, und es scheint denn auch in der Tat, als ob der Accountant jener Tage zu verhältnismässig leichtem und mühelosem Erwerb oft genug Gelegenheit gehabt und diese Gelegenheit auch mit heiterer Befriedigung zu benutzen nicht immer Anstand genommen habe. Aber wer ist es, der den ersten Stein auf ihn wirft? Wo alles liebte, sollte Karl allein da hassen? Und wenn dann auch schon angenommen werden darf, dass unter den englischen Bücherrevisoren jener Zeit auch manche Giftpflanze ihr Dasein gefristet hat — im ganzen ist es jedenfalls Tatsache, dass jene Zeit dem englischen Bücherrevisionsberuf zu einer Grundlage verholfen hat, wie sie solider und gediegener garnicht gedacht werden kann.

Auf welche Weise das Letztere geschehen ist? Sehr einfach: man hat dem Accountant Arbeit und Verdienst gegeben, und dieser wieder hat der Allgemeinheit durch seine Arbeit genützt! Leistung — Gegenleistung also, wie überall im wirtschaftlichen Leben. Folgende Anmerkungen zu diesem Punkt werden die Sache noch verständlicher machen.

Die Oberaufsicht über das Eisenbahnwesen war ursprünglich Sache des englischen Parlaments gewesen, aber schon 1842 wurde mit der gesamten Eisenbahn-Verwaltung das Ministerium des Handels betraut. Und

---

[1]) Als Seitenstück zu obiger Schilderung mögen hier die folgenden Verse stehen, die zuerst im April des Jahres 1873 von einem bekannten deutschen Witzblatt unter der Ueberschrift „Das Ende" veröffentlicht worden sind; das Gedicht bezieht sich auf die deutsche Gründungsperiode von 1872/73 und geisselt den Schwindelgeist jener Zeit wohl treffend genug.

Es jobbert der Jude, es jobbert der Christ,
Es jobbern die Krämer und Schreiber,
Es jobbert der Gastwirt, der Prokurist,
Der Staatsanwalt und sein Kopist,
Es jobbern die Kinder und Weiber.

Zu Haus, im Freien, beim Bier und Wein,
Beim Mittagstisch und im Bette,
Beim Skat und im Gesangverein,
Da wird gejobbert grob und fein,
Da schachert man um die Wette.

Der Kurs der Papiere, der Mergel, der Fliess
Sind heut' der einz'ge Gedanke.
Ein Bohrloch erscheint als Paradies,
Von Antelischeinen ein halbes Ries
Ruht statt des Geldes im Schranke.

Der Tempel des Schwindels ragt stolz empor
Und glänzt durch blankes Gepränge;
Verlockende Töne berauschen das Ohr,
Hinein durch das vergoldete Tor
Drängt das Volk in wirbelnder Menge.

Doch knisterts schon laut in den Balken und kracht,
Als nagte der Wurm am Tempel;
Doch siehe, die Pleite kommt über Nacht,
Und eh' noch einer daran gedacht,
Bricht donnernd zusammen der Krempel. —

Begräbt unter Trümmern der Hoffnungen viel,
Und schlägt manche blutende Wunde,
Vernichtet den Jobber mit Stumpf und Stiel,
Der Gründer allein hat gewonnen beim Spiel,
Und den Letzten beissen die Hunde!

Digitized by Google

bereits im November des eben genannten Jahres erliess das Handelsministerium über die Gründung von Eisenbahnen eine Reihe neuer und praktischer Vorschriften, deren letzte dahin ging, dass vor Erteilung jeder einzelnen Bauerlaubnis sowohl die Bau- und Betriebskosten, als auch der auf der betr. Strecke mutmasslich eintretende Handels- und Industrieverkehr allgemein abzuschätzen seien. Diese Vorschrift nun ist dem englischen Bücherrevisor insofern zu statten gekommen, als man sich in England bald allgemein daran gewöhnte, mit solchen Schätzungen nur die völlig unabhängig dastehenden Accountants zu betrauen.

Dazu kam aber noch ein zweites, noch viel wichtigeres. Die Railway Companies (Clauses Consolidation) Act vom Jahre 1845 sah (in den Abschnitten 101—108) ausdrücklich die ständige Ueberwachung des gesamten Rechnungswesens bei Eisenbahngesellschaften durch Auditors vor, und sie stattete diese letzteren mit wichtigen Vorrechten und Befugnissen aus, indem sie ausdrücklich das Folgende bestimmte: „Es soll den Auditoren erlaubt sein, auf Kosten der Gesellschaft irgendwelche ihnen als geeignet erscheinende Accountants zu beschäftigen (zur Mithilfe heranzuziehen). Und sie sollen gehalten sein, über die Rechnungsführung der Gesellschaft entweder selbst einen Bericht aufzusetzen, oder einen anderweit aufgestellten derartigen Bericht doch wenigstens anzuerkennen und zu bestätigen; alle derartigen Berichte sind zusammen mit den Berichten des Direktoriums in der nächsten ordentlichen Generalversammlung durch Vorlesen bekannt zu geben.“ [1])

---

[1]) Es könnte hiernach scheinen, als ob zwischen „Auditors“ und „Accountants“ damals noch scharf unterschieden worden sei. Indessen trügt dieser Schein, und es ist Tatsache, dass zu Auditors eben nur Berufsrevisoren (Accountants) bestellt worden sind. Es hat in England noch bis vor wenig Jahren Accountants, Mitinhaber bedeutender Gesellschaftsfirmen, gegeben, die schon zu jener Zeit die Audits bei grossen Eisenbahngesellschaften zu leiten gehabt und über die damaligen Verhältnisse und Gepflogenheiten zutreffend sich geäussert haben. Nach den Berichten dieser Herren nun sind eben die Audits bei grossen Gesellschaften viel zu zeitraubend und umfassend gewesen, als dass sie vom bestellten Auditor allein hätten bewältigt werden können; und da das zahlreiche gutgeschulte Hilfspersonal von heute damals noch nicht vorhanden war (und naturgemäss auch nicht vorhanden sein konnte), so pflegten sich vielbeschäftigte Auditors eben damit zu helfen, dass sie jüngere, weniger beschäftigte Kollegen als Assistenten zuzogen. „Die Nachfrage nach Auditors überstieg damals bei weitem das Angebot, und eine goldene Ernte für jeden einzelnen war klärlich die Folge davon.“

Digitized by Google

Aber diese Gunst und Hilfe von aussen wäre natürlich ausgeblieben, hätten die Bücherrevisoren sich ihrer nicht als würdig gezeigt. Und in dieser Beziehung ist denn nun das überlieferte bezügliche Zeugnis eines anderen zeitgenössischen Schriftstellers, eines Mr. D. Morier Bell, von Wert; Mr. Bell, der ein gründlicher Kenner der betr. Verhältnisse war, schrieb in seinem höchst interessanten Buch über die Railway Mania wörtlich das Folgende: „Die den Generalversammlungen vorgelegten Bilanzen waren zumeist so aufgestellt, dass sie vom Stand der Geschäfte (der Dinge) ein möglichst treues und anschauliches Bild gewährten, und da auf diese Weise die Erwartungen, die man von den Auditors gehegt und ebenso auch die Ansprüche, die man an sie gestellt hatte, durchaus erfüllt worden waren, so ging man bald mit ungewöhnlicher Einmütigkeit dazu über, die Einrichtung der ständigen Ueberwachung des Buch- und Rechnungswesens durch Berufsrevisoren zu einer allgemeinen zu machen; man sah ein, dass auch die allenfalsige Liquidation einer Gesellschaft durch das Vorhandensein jener Einrichtung erheblich günstiger gestaltet und wirksam gefördert werde."

Bei einer derartigen Sachlage konnte es denn freilich nicht ausbleiben, dass die Position des Bücherrevisorenstandes sich allgemach so befestigte, und zu einer so angesehenen gestaltete, dass „jedermann mit ihr zu rechnen sich genötigt und berechtigt sah."

Immerhin würde am Schluss des englischen „Eisenbahnkollers" vielleicht eine starke Gegenströmung eingesetzt haben, wenn nicht im Jahre 1855 für Aktiengesellschaften das Prinzip der beschränkten Haftung gesetzlich festgelegt worden wäre, und wenn nicht ferner die im Jahre 1862 in Kraft getretene Companies Act [1]) die Bildung von Gesellschaften mit beschränkter Haftung in gesteigertem Masse begünstigt und erleichtert hätte; die Erweiterung, die das Tätigkeitsgebiet der englischen Bücherrevisoren speziell durch das eben erwähnte Gesetz erfuhr, ist ebenfalls eine sehr beträchtliche gewesen; und als dann noch — im Jahre 1869 — die Bankruptcy Act (das (Konkursgesetz) geschaffen war, da verfügte der englische Bücherrevisor über einen so ausgedehnten Geschäfts- und Wirkungskreis, dass der Bestand seines

[1]) Dieses Gesetz trug die etwas langatmige Bezeichnung „Act for the incorporation, regulation and winding up of treading companies and other associations."

Digitized by Google

Gewerbes für alle Zeit als gesichert gelten konnte.[1]) Zwar hatte die Schlaffheit einzelner Bestimmungen des eben erwähnten neuen Konkursgesetzes zur unliebsamen Folge, dass sich von jetzt an auch Leute dem Bücherrevisoren Beruf zuzuwenden pflegten, die „nicht nur keinerlei Befähigung weder zum richtigen Erfassen noch zur sachgemässen Erfüllung ihrer Berufspflichten besassen, sondern, die auch so bar aller moralischen Grundsätze waren, dass ihr Verhalten böse Schatten auf das ganze Gewerbe warf;“[2]) allein diese Schwäche des Konkursgesetzes vom Jahre 1869, oder auch: dieses piratenhafte Verhalten jener Pseudo-Accountants hat andererseits das nicht zu unterschätzende Gute gehabt, dass die anständigen und ehrenwerten Elemente unter den Berufsrevisoren nunmehr überall begannen, sich organisatorisch zusammenzuschliessen und energisch Front gegen jene Feinde ihres Rufs und Berufs zu machen; es haben sich auf diese Weise in Liverpool, London, Sheffield und Manchester von 1870 bis 1879 im ganzen 6 verschiedene Vereine gebildet, die dann im Jahre 1880 auf Grund einer von der Königin erlangten Charter (Freibrief) zu einer einzigen grossen Vereinigung, dem machtvollen „Institute of Chartered Accountants in England and Wales“ zusammengetreten sind.

---

[1]) Es sei an dieser Stelle nur der Liquidation von Gesellschaften gedacht, mit der man nach Erlass der Act von 1862 in der überwiegenden Mehrzahl der Fälle („in the vaste majority of cases“) Berufsrevisoren zu betrauen pflegte. Was dies zu bedeuten hatte, dürfte sich am schlagendsten aus dem Hinweis ergeben, dass von 44 435 englischen Gesellschaften, die damals nach und nach gegründet worden waren, nicht weniger als 26074 entweder ganz wieder zusammenbrachen, also liquidiert, d. h. durch Konkurs aufgelöst, oder mit anderen Gesellschaften vereinigt oder von anderen Gesellschaften aufgesogen wurden. — Die Einnahmen der englischen Bücherrevisoren, die bei diesen Gesellschaftskatastrophen natürlich stets nicht nur Jagd- sondern auch Fangtag hatten, sind sicher keine geringen gewesen, und wenn derartige „Fischzüge“ einmal auch den deutschen Berufsrevisoren beschieden wären, so würde sich dies bei der von ihnen erstrebten „sozialen Hebung“ ihres Standes zweifellos als ein Hebel von ziemlicher Wirkung erweisen. Freilich möchte ich dabei nicht unerwähnt lassen, dass es wenig nach meinem Geschmack sein würde, „to make my fortunes by the misfortunes of others.“

[2]) „Fast alle Konkursgeschäfte waren in Folge der Schlaffheit jener Bestimmungen in die Hände von ebenso unwissenden als moralisch unzuverlässigen Leuten — sogenannten Bücherrevisoren — gelangt, und man sah diese Leute nun mit dem Gesetz schrecklichen Missbrauch treiben!“ — So hat sich im Jahre 1875 ein englischer Justizbeamter über die Untaten jener Pseudo-Revisoren geäussert.

Digitized by Google

Die Eintragung (incorporation) dieses Instituts, das vermöge des gedachten Freibriefs die Rechte einer juristischen Person besitzt, markiert den Anfang einer neuen Epoche in der Geschichte des englischen Verrechnungswesens, denn durch sie ist erreicht worden, was von der Oeffentlichkeit sowohl als auch von den Bücherrevisoren selbst schon längst als dringende Notwendigkeit gefühlt worden war: es gab von nun an Pratiker des Verrechnungswesens, deren Fachtüchtigkeit und Vertrauenswürdigkeit öffentlich anerkannt war.

Durch die vom Instituts-Rat (Council) beschlossenen Satzungen wurde folgendes bestimmt:

1. Jeder englische Bücherrevisor, der bei der Erteilung des Freibriefs (der „Charter") Mitglied eines der oben gedachten Vereine ist, ist ohne weiteres auch zur Mitgliedschaft der neuen Körperschaft berechtigt, und zwar sollen diejenigen, die seit mindestens fünf Jahren als Bücherrevisoren selbständig (öffentlich) praktiziert haben, als „Fellows" (erstklassige Mitglieder) aufgenommen werden, während diejenigen, die sechs Jahre ununterbrochen als selbständige Bücherrevisoren (Public Accountants) tätig gewesen sind, oder die zwar eine fünfjährige Praxis nachweisen können, solche aber nur zum Teil selbständig, zum andern Teil dagegen als Angestellte eines selbständigen Bücherrevisors ausgeübt haben, der Klasse der „Associates" (der zweiten Mitgliederklasse) zuzuweisen sind.

Neu Hinzutretende sind als „Fellows" aufzunehmen, wenn sie schon vor Erteilung der „Charter" fünf Jahre lang ununterbrochen als selbständige Bücherrevisoren tätig waren und auch jetzt noch (bei der Anmeldung) in Praxis stehn; wer vor Erteilung des Freibriefs nur drei Jahre lang selbständiger Bücherrevisor war, oder wer eine fünfjährige Praxis nur zum Teil selbständig, zum andern Teil aber als Angestellter eines selbständigen Bücherrevisors ausgeübt hat, oder auch wer fünf Jahre lang nur als Angestellter (Clerk) eines Public Accountant praktiziert hat, kann zunächst nur als Associate" eingereiht werden. Ferner wurde statutenmässig festgesetzt, dass ausser den oben bezeichneten auch noch andere Personen zur Mitgliedschaft des Instituts zugelassen werden könnten, dass diese aber ihre genügende Vorbildung durch ein vom „Rat" vorgeschriebenes Examen darzutun haben sollten, oder dass — je nach Befinden — eine solche Prüfung zu bestehn und ausserdem noch eine Zeitlang bei einem selbständigen Bücherrevisor tätig zu sein wäre.

Digitized by Google

Gegenwärtig ist es für alle diejenigen, die sich dem Bücherrevisoren-Beruf widmen wollen, geradezu eine „Conditio sine qua non", dass sie bei einem Chartered Accountant (bei einem privilegierten Bücherrevisor) praktisch vorgebildet werden.

Die Exekutive des „Instituts" besteht aus einem „Rat" von nicht weniger als 45 Mitgliedern I. Ordnung („Fellows"). Der ursprüngliche „Rat" (Vorstand) war aus den Herren gebildet, die das Gesuch um den Freibrief unterzeichnet hatten, doch hat man später festgesetzt, dass von den Rats-Mitgliedern jedes Jahr neun auszuscheiden und in der nächsten ordentlichen Generalversammlung entsprechende Neuwahlen stattzufinden haben; die Ausscheidenden sind wieder wählbar. — Es ist Tatsache, dass sämtliche statutenmässig zum Ausscheiden verpflichtet Gewesenen stets einstimmig wiedergewählt worden sind. Zufällig, d. h. durch Tod oder freiwilligen Rücktritt entstehende Lücken sind satzungsgemäss durch den Rat auszufüllen.

Die Institutsmitglieder zerfallen, wie schon angedeutet wurde, in zwei Klassen: in „Fellows" und „Associates". Wer als „Fellow" zuzulassen ist, ist bereits gesagt. Wer vom „Associate" zum „Fellow" aufsteigen will, muss eine Praxis von fünf Jahren hinter sich haben. Die „Fellows" dürfen ihrem Namen statutengemäss den Zusatz „F. C. A." (Fellow of the Chartered Accountants), und die „Associates" den Zusatz „A. C. A." (Associate of the Chartered Accountants) beifügen. (Beide Zusätze, besonders aber das „F. C. A.", gelten in England geradezu als Ehrentitel).

Das enorme Wachstum des „Instituts" während der 15 Jahre von 1882—1897 zeigt am anschaulichsten wohl die folgende Tabelle. Es waren Mitglieder vorhanden in:

	1881	1891	1896
London	417	763	984
Manchester	126	201	246
Birmingham	73	164	183
Liverpool und Birkenhead	60	107	131
Sheffield	49	65	74
Newcastle-on-Tyne	23	40	58
Leeds	17	31	43
Bradford	14	24	30
Cardiff	6	15	25

Digitized by Google

	1881	1891	1896
Leicester	12	25	33
Andere Städte in England und Wales, sowie schottische, irische und ausserenglische Plätze . .	228	331	441
	1025	1766	2248[1]

Dieser Geschichtsabriss würde ohne Erwähnung der Tatsache, dass sich auch nach Errichtung des „Instituts" noch verschiedene Bücherrevisoren-Vereine gebildet haben, unvollständig sein. Ich will aber diese später gegründeten „Aussenseiter-Vereine" nicht alle aufzählen, sondern nur des vornehmsten derselben, der „Society of Accountants and Auditors" (Gesellschaft von Buchhaltungs-Sachverständigen und Rechnungsprüfern) gedenken, welcher Verein unter der Companies Act vom Jahre 1885 zu dem Zweck ins Leben gerufen worden ist, um auch denjenigen Bücherrevisoren, die aus irgend einem Grunde nicht fähig waren, Mitglieder des „Instituts" zu werden, die Wohltaten des korporativen Zusammenschlusses zu sichern. Die Absicht, als Rivale des „Instituts" aufzutreten, ist bei der „Society" anfangs nicht zutage getreten, doch ist letztere in dieser Beziehung später anspruchsvoller geworden, und jetzt prätentiert sie schlankweg den gleichen Rang wie das „Institut", obgleich jeder Unparteiische diesen Anspruch als durchaus unberechtigt zurückweisen muss. Immerhin sind die Satzungen der „Society" so beschaffen, dass sie sich in den Hauptpunkten genau mit denen des „Instituts" decken, und es ist loyaler Weise ebenso zugegeben, dass sich unter ihren Mitgliedern viele kompetente Bücherrevisoren von gutem Rufe befinden. Mit Rücksicht auf diese Tatsachen wird denn auch schon seit einiger Zeit die Frage erörtert, ob es nicht wünschenswert wäre, dass beide Körperschaften[2] zu einem gemeinsamen modus vivendi gelangten und einen gleichförmigen Befähigungs-Nachweis vereinbarten, der die beiderseitigen Mitglieder dem Publikum gegenüber als entsprechend vorgebildet und leistungsfähig erscheinen liesse.

Es würde m. E. zu weit führen, wollte ich in diesem Buch der „Society" ebenso ausführlich wie derjenigen des

[1] Ende 1901 war die Mitgliederzahl bereits auf 2813 gestiegen, und jetzt beträgt sie ein gut Teil über 3000! Das Gesamtvermögen des Verbandes beläuft sich auf über 1 Million Mark.

[2] Die „Society" zählt jetzt auch bereits über 2000 Mitglieder.

Digitized by Google

„Institute" gedenken; über das letztere aber glaube ich möglichst volle Klarheit verbreiten zu sollen, und deshalb gebe ich hier nicht nur den ihm erteilten Königlichen Freibrief, sondern auch den vollen Wortlaut seiner Statuten wieder.[1])

B. Der Freibrief (Charter) des Instituts of Ch. Acc.

Viktoria, durch Gottes Gnade des vereinigten Königreichs von Grossbritanien und Irland Königin, Beschützerin des Glaubens, an alle diejenigen, die das Gegenwärtige grüssen wird.

Massen uns von folgenden öffentlichen Bücherrevisoren (Public Accountants), nämlich William Turquand usw. eine gehorsame Bittschrift mit folgenden Angaben und Zwecken unterbreitet worden ist:

---

[1]) Nur der folgende Auszug aus dem „Memorandum" der „Society of Accountants and Auditors" möge noch Platz hier finden:

1. Der Name der Gesellschaft (des Vereins) ist „The Society of Accountants and Auditors".
2. Der Sitz der Gesellschaft (des Vereins) soll stets England sein.
3. Die Gesellschaft (der Verein) bezweckt folgendes:
   - I. Sie will eine Central-Organisation für Bücherrevisoren (Accountants and Auditors) schaffen, und überhaupt alles tun, was zur Hebung des Bücherrevisorenstandes und zur Förderung der Interessen desselben als notwendig erscheint.
   - II. Sie will durch Einführung und Vornahme von Fachprüfungen (Examina) und durch die Ausstellung von Aufnahmebescheinigungen (Certificaten) für besseren Schutz und für genaue Klarstellung und Abgrenzung des Bücherrevisorenberufs sorgen.
   - III. Sie will Sinn und Gefühl für die Wichtigkeit richtiger systematischer Buchführung in den Kreisen der Handels- und Gewerbetreibenden erwecken und die Erzielung einer grösseren Leistungsfähigkeit des Buchhalterpersonals erstreben.
   - IV. Sie wil den Mitgliedern Gelegenheit verschaffen
     - a) zu persönlichem Verkehr untereinander;
     - b) zum Lesen fachlicher Zeitschriften und Bücher;
     - c) zu nützlicher Berufsbelehrung und zur Besprechung erprobter Buchführungsmethoden.
   - V. Sie will die Interessen ihrer Mitglieder auch nach aussen hin fördern, schützen und überwachen.
   - VI. Sie will
     - a) notleidende Mitglieder unterstützen;
     - b) den Witwen und Kindern, wie auch der nächsten Verwandtschaft verstorbener Mitglieder beistehen, und will sich betätigen als Verwalter und Verteiler wohltätiger Stiftungen, oder auch solcher Fonds, die durch Mitglieder oder Nichtmitglieder für alle diese Zwecke oder auch nur für einen von ihnen aufgebracht worden sind;
     - c) durch das Sammeln etwaiger Betriebsüberschüsse selbst einen Unterstützungsfond für die genannten Zwecke bilden;
     - d) irgend ein Haus für ihre Unterrichts-, Fortbildungs-, Verkehrs- und Versammlungszwecke erwerben.

Digitized by Google

dass der Bittsteller William Turquand Präsident ist einer 1870 in London errichteten Gesellschaft, genannt „Das Bücherrevisoren-Institut" (Institute of Accountants); dass der Bittsteller John Unwin Wing Präsident ist einer 1872 in London errichteten Gesellschaft, genannt „Gesellschaft von Bücherrevisoren in England" (Society of Accountants in England); dass der Bittsteller Anthony Wigham Chalmers Präsident ist einer 1872 in Liverpool errichteten Gesellschaft von Bücherrevisoren, dass der Bittsteller Henry Grosvenor Nichholson Präsident ist einer 1871 in Manchester errichteten Gesellschaft; dass der Bittsteller Jarwis William Barber Präsident ist einer 1877 in Sheffield errichteten Gesellschaft, und dass die Bittsteller Charles Henry Wade und Edwin Guthrie öffentliche Bücherrevisoren in Manchester sind;

dass die Bücherrevisoren in England und Wales sehr zahlreich, und deren Funktionen als Liquidatoren von Gesellschaften, als Einnehmer beim Erbschaftsgericht, und als Konkurs-Verwalter, sowie als Inhaber verschiedener Vertrauensstellungen bei den Gerichten, desgleichen als Kontrolleure des Rechnungswesens der Handelsgesellschaften und anderweit von grosser und steigender Wichtigkeit sind;

dass die gedachten Gesellschaften insgesamt mehr als 500 Mitglieder zählen, und dass diese Zahl nahezu alle namhaften (leading) Bücherrevisoren in England und Wales umfasst;

dass die beregten Gesellschaften nicht gegründet worden sind, um irgendwelche Geldvorteile zu gewinnen und an die Mitglieder zu verteilen, sondern dass sie lediglich den Zweck verfolgen, für ihre Mitglieder strenge Aufnahme-Bedingungen, sowie ein hohes Mass allgemeiner und beruflicher Bildung (education and knowledge) vorzuschreiben, um dadurch den Beruf als Ganzes zu heben, und seine Leistungsfähigkeit und seine Nützlichkeit zu erhöhen;

dass der Zusammenschluss der fraglichen Vereine zu einer einzigen Körperschaft nach der Meinung der Bittsteller nicht nur den von jenen Vereinen bisher verfolgten Zwecken, sondern auch den Interessen des Publikums zugute käme, indem ausser anderen Vorteilen vor allem zweierlei erreicht werden würde, 1. dass man den Beruf der Bücherrevisoren in der Oeffentlichkeit eine gesteigerte Bedeutung beimessen, und Wert und Wesen desselben höher als bisher einschätzen würde,

Digitized by Google

und 2. dass man der Allgemeinheit das Vorhandensein einer Personenklasse verbürgte, deren Vertreter den schwierigen und verantwortungsvollen Aufgaben eines öffentlichen Bücherrevisors durchaus gewachsen wären;

dass die Bittsteller wünschen und vorschlagen, dass nach erfolgter Inkorporation (Eintragung) die bereits im Bücherrevisoren-Gewerbe tätigen Personen nur dann Mitglied der neuen Vereinigung werden können, wenn sie eine durch lange praktische Tätigkeit als selbständige Bücherrevisoren gewonnene, umfassende Erfahrung besitzen, oder bei einem öffentlichen Bücherrevisor lange Zeit als Angestellter tätig gewesen sind, oder eine unter Aufsicht der Körperschaft vorzunehmende Aufnahme-Prüfung bestehen;

dass nach der Meinung der Bittsteller für solche Personen, die erst nach erfolgter Inkorporation der neuen Vereinigung sich dem Bücherrevisoren-Gewerbe widmen, und die Mitgliedschaft der neuen Korporation zu erlangen wünschen, vom Rat (Vorstand), oder Verwaltungskörper (Council or Governingbody) ein strenges Prüfungssystem mit folgenden drei Prüfungen festzusetzen wäre:

1. einer Vorprüfung (preliminary examination), welcher der Mitgliedschaftsanwärter vor seinem Eintritt in den praktischen Ausbildungsdienst zu unterwerfen wäre;

2. einer Mittelprüfung (intermediate examination), die während der Dauer des praktischen Ausbildungs-Dienstes stattzufinden hätte;

3. einer Schlussprüfung (final examination), zu der nur solche Bewerber zuzulassen wären, die entweder mindestens fünf Jahre lang bei einem selbständigen (öffentlichen) Bücherrevisor dem praktischen Ausbildungsdienst obgelegen, oder an einer Universität des Vereinigten Königreichs irgend einen akademischen Grad erlangt haben und dann wenigstens noch drei Jahre als Angestellter eines öffentlichen Bücherrevisors tätig gewesen sind;

dass diese Prüfungen nicht nur auf Buchführung und Abrechnungen (accounts), sondern auch auf die Grundzüge des Handelsrechts, sowie auf Theorie und Praxis des Konkurswesens und die Liquidation von Handelsgesellschaften sich erstrecken sollen, und dass die betreffenden Prüflinge in den Prüfungen ein genügendes Mass von Kenntnissen in den ebengedachten Fächern nachweisen müssen;

dass die Bittsteller von solchen Prüfungen eine hohe facherzieherische Wirkung wohltätigster Art er-

Digitized by Google

warten; dass die Bittsteller ferner wünschen und vorschlagen, es möge die neue Körperschaft betreffs Zulassung zur Mitgliedschaft und ebenso auch betreffs Ausschliessung von der Mitgliedschaft solche Vorschriften erlassen, die geeignet wären zu verhindern, dass sich die öffentlichen Bücherreviroren ausser mit der Erfüllung ihrer speziellen Berufspflichten noch mit irgend welchen andern, ganz ausserm Bereich des Bücherrevisoren-Gewerbes liegenden Geschäften befassen, und dass der zurzeit vielbeobachtete Gebrauch der Teilung des Nutzens (Honorars, Gehaltes usw.) mit Personen anderer Berufsarten, oder des Zahlens von Provision noch ferner bestehen bleibe;

dass die Bittsteller ermächtigt zu werden wünschen, ihren Namen besondere, ihre Zugehörigkeit zu der neuen Vereinigung anzeigende Buchstaben hinzufügen zu dürfen.

Und massen die Bittsteller durch besagte Bittschrift, im eigenen Interesse wie auch in dem der anderen Mitglieder jener mehrbedachten Vereine, gehorsamst gebeten haben, Wir möchten Uns in Gnaden bewogen fühlen, Unsern Königlichen Freibrief zur Inkorporation unter dem Titel eines eingetragenen (incorporated) Vereins von Bücherrevisoren in England und Wales, oder einem andern Uns passend erscheinenden Titel zu erteilen und die auf diese Weise entstehende Korporation mit all den Befugnissen und Vorrechten auszustatten, wie sie in der Bittschrift erwähnt sind, oder wie sie Uns sonst noch als angezeigt erscheinen möchten, so haben Wir jetzt die besagte Bittschrift in unsere Königliche Erwähnung gezogen, und da die Absichten der Bittsteller, wie Wir mit Befriedigung bestätigen, lobenswerte sind und Förderung verdienen, so bestimmen Wir hiermit Kraft Unseres Königlichen Vorrechts und Kraft Unserer besonderen Gnade für Uns und Unsere Königlichen Nachfolger, dass die eingangs gedachten Bücherrevisoren-Vereine zu einer einzigen Körperschaft verschmolzen, und diese Körperschaft unter dem Namen „The Institute of Chartered Accountants in England and Wales" konstituiert, errichtet und eingetragen werde; und zwar soll dies nicht nur für die besagten Bittsteller (folgen im Original sämtliche Namen der Bittsteller) und für alle andern, die die Mitgliedschaft der neuen Korporation durch unsern Freibrief erlangen, sondern auch für alle diejenigen gelten, die erst später Mitglied werden. Zugleich verleihen wir der Korporation das Recht, ein eigenes Siegel (Common Seal) zu führen, persönliches Eigentum — besonders auch Grundbesitz — zu erwerben und zu besitzen, und ihr für ihre besonderen

Digitized by Google

Zwecke etwa zufallende Erbschaften anzutreten; doch sollen etwaige Erträgnisse aus solchem Besitz nicht nur an die Mitglieder, (in Form von Dividenden oder sonstwie) verteilt, sondern dem Besitz stets aufs neue zugeschlagen werden.

Und weiter verordnen und erklären wir das Folgende:

I. Das Institut soll einen aus nicht mehr als 45 Mitgliedern gebildeten Rat (Vorstand) haben, und zwei dieser Rats- (Vorstands-) Mitglieder sollen Präsident und Vize-Präsident des ganzen Instituts sowohl wie auch des Instituts-Rates (Vorstandes) sein.

II. Die und die (folgen im Original die betreffenden Namen) sollen die ersten Mitglieder des Rates sein, und William Turquand soll der erste Präsident, Robert Palmer Harding der erste Vizepräsident sein, und eine in der Besetzung der Aemter etwa entstehende Lücke soll durch den Rat besetzt werden.

III. Die ersten Mitglieder des Rates, wie auch der erste Präsident und der erste Vize-Präsident, haben bis zur ersten Generalversammlung zu amtieren, bezw. bis von dieser die definitiven Wahlen vorgenommen sind.

IV. Die Instituts-Mitglieder zerfallen in zwei Klassen: in Fellows und Associates. Die ersten Rats-Mitglieder, wie nicht minder alle Personen, die bei Erteilung dieses unseres Freibriefes Fellows des Londoner Institute of Accountants von 1870 oder irgend eines anderen der eingangs genannten fünf Vereine sind, mit alleiniger Ausnahme der 1870 in Liverpool errichteten Gesellschaft, sollen auch Fellows des neuen Institutes sein, während die Associates der mehrgedachten fünf Vereine, ausgenommen den eben erwähnten Liverpooler Verein von 1870, auch nur in dieser Eigenschaft (als Associates) einzureihen sind. Diejenigen Personen, die bei Erteilung dieses unseres Freibriefes Mitglied des Liverpooler Vereins von 1870 sind, und die vorher mindestens fünf Jahre lang als öffentliche Bücherrevisoren praktiziert haben, sollen entweder als Fellows oder als Associates angegliedert werden, und es sollen bei ihrer Klassifizierung die dem Instituts-Rat zu überlassenden bezüglichen Vermerke der Vereinsakten massgebend sein. Diejenigen Mitglieder des Liverpooler Vereins, die noch nicht volle fünf Jahre selbständige Bücherrevisoren sind, treten in das Institut als Associates ein.

V. Als Associate zugelassen zu werden, hat dann ferner das Recht,

Digitized by Google

1. wer eine Bescheinigung erlangt, dass er die in diesem Unserem Freibrief vorgesehene Schlussprüfung bestanden hat;

2. wer vor Erlass dieses Unseres Freibriefs bei irgend einem der genannten fünf Vereine die von ihm statutenmässig vorgeschriebene Schlussprüfung bestanden hat;

3. wer die letzten drei Jahre vor Erlass dieses Unseres Freibriefes und weiterhin bis zu der Zeit, wo er sich um die Mitgliedschaft des Institutes bewirbt, ununterbrochen als selbständiger (öffentlicher) Bücherrevisor tätig war;

4. wer die letzten fünf Jahre vor Erlass dieses Unseres Freibriefes und weiterhin bis zu der Zeit, wo er sich um die Mitgliedschaft des Institutes bewirbt, teils selbständiger Bücherrevisor und teils Angestellter eines solchen — oder auch wer während jenes ganzen Zeitraums nur Angestellter eines selbständigen (öffentlichen) Bücherrevisors war.

VI. Als Fellow des Instituts zugelassen zu werden hat das Recht:

1. wer am 1. Januar 1879 und dann weiterhin bis zur Bewerbung um die Mitgliedschaft des Instituts ununterbrochen fünf Jahre lang als selbständiger Bücherrevisor praktiziert hat;

2. jeder Associate des Instituts, der die letzten fünf Jahre vor seiner Meldung zum Uebertritt in die Klasse der Fellows ununterbrochen selbständiger Bücherrevisor war.

VII. Der Rat hat zu entscheiden, ob bei jemand, der als Fellow oder Associate zugelassen zu werden wünscht, die im Voraufgegangenen normierten Bedingungen, soweit sie für seinen Fall in Frage kommen, erfüllt sind oder nicht.

VIII. Die erste Versammlung des Rats soll am dritten Mittwoch um 9 Uhr (des Morgens) in London, Copthall Buildings Nr. 3, stattfinden.

IX. Der Rat soll die Verwaltung der Geschäfte und die Oberaufsicht führen. Er hat die Beamten und Diener des Instituts anzustellen und zu entlassen, sowie deren Pflichten und Besoldungen festzusetzen; ebenso hat er zu bestimmen, ob und von welchen der Beamten und Diener, beziehungsweise in welcher Form und Betragshöhe etwa Sicherheit (Kaution) zu leisten ist, und nicht minder hat er mit den Beamten und Dienern alle ihm sonst nötig und schicklich erscheinenden Abmachungen zu treffen. Der Rat darf auch in allen Versammlungen, in denen mindestens sieben Ratsmitglieder anwesend und gesetzmässig tätig sind, alle Befugnisse des Instituts

Digitized by Google

ausüben, es handele sich denn um Angelegenheiten, deren Erledigung kraft dieses Unseres Freibriefes oder kraft der zukünftigen Satzungen des Instituts ausdrücklich den Generalversammlungen der Mitglieder vorbehalten ist.

X. Der Rat soll die Befugnis haben, die Instituts-mittel zur Anschaffung, Ausdehnung und Vervollkommnung einer Instituts-Bibliothek, sowie zur Erwerbung, Pachtung und Errichtung und zur Ausstattung einer den Mitgliedern zum Gebrauch zu überlassenden Halle, wie auch zur Bezahlung von Gehältern an Bibliothekare und andere Instituts-Beamte zu verwenden, doch darf der Rat zum Kauf oder zur Einrichtung eines Gebäudes, oder zum Kauf eines Grundstücks behufs Errichtung einer Baulichkeit, die Instituts-Mittel nur dann in Anspruch nehmen, wenn ihn eine Generalversammlung hierzu ausdrücklich bevollmächtigt hat.

XI. Alle dem Rat auf Grund dieses Unseres Freibriefes zustehenden Befugnisse sind von ihm in Gemässheit (nach Massgabe) des letzteren und der zukünftigen Instituts-Sitzungen auszuüben, und die Ausübung dieser Befugnisse soll von der Generalversammlung der Mitglieder geprüft und überwacht werden; doch darf dies nicht in der Weise geschehen, dass durch Generalversammlungs-Beschlüsse gedeckte oder veranlasste vorläufige Massnahmen und Erfolge des Rates bloss deswegen hinfällig oder ungesetzlich werden sollen, weil zur Zeit jener Massnahmen oder Erfolge im Rat irgend eine Vakanz vorhanden gewesen ist.

XII. Niemand soll erlaubt sein, sich zur Schlussprüfung zu melden, der nicht volle fünf Jahre bei einem selbständigen (öffentlichen) Bücherrevisor als Angestellter gearbeitet (d. h. dem praktischen Ausbildungsdienst obgelegen) hat, oder der nicht an irgend einer Universität Unseres Vereinigten Königreichs eine akademische Würde erlangt und dann zum mindesten noch drei Jahre als Angestellter eines öffentlichen Bücherrevisors fungiert hat.

XIII. Von da an, wo die ersten Satzungen auf Grund dieses Unseres Freibriefes vom Institut erlassen werden, soll der Rat von Zeit zu Zeit für alle diejenigen, die als Associate zugelassen zu werden wünschen, Prüfungen veranstalten, und ebenso soll er zu diesem Behufe Examinatoren ernennen, die ihr Amt nach Massgabe der Instituts-Satzungen zu versehen haben. Diese Prüfungen sollen dreifacher Art sein und sollen bestehen aus

1. Vorprüfungen, die vorm Eintritt des Kandidaten in den praktischen Ausbildungs-Dienst abzuhalten sind;

Digitized by Google

2. Mittelprüfungen, die während der Dauer des praktischen Ausbildungsdienstes stattzufinden haben, und

3. Schlussprüfungen, die nach Beendigung des praktischen Ausbildungs-Dienstes zu veranstalten sind. Die Examinatoren haben hinsichtlich der Prüfungsmethode und der Lehrfächer sich an das zu halten, was in den Satzungen des Instituts darüber vorgeschrieben und bestimmt sein wird; das ihnen für ihre Tätigkeit zukommende Honorar wird von Zeit zu Zeit durch Statuten-Nachträge bestimmt. Jeder Person, die nach dem Bericht der Examinatoren die Prüfung befriedigend bestanden hat, ist darüber vom Rat eine Bescheinigung auszustellen.

XIV. Mit den Stimmen von 3/4 der anwesenden Mitglieder fasst der Rat in seinen Sitzungen, für die er die Verhandlungsgegenstände nach Belieben festzusetzen hat, gültige Beschlüsse:

1. wenn über die Aufnahme jemandes entschieden werden soll, der sich zur Mitgliedschaft (sei es als Fellow oder Associate) gemeldet hat, ohne den in diesem Unseren Freibrief niedergelegten Bedingungen völlig Genüge zu leisten;

2. wenn jemand erlaubt werden soll, sich zur Ablegung einer der satzungsgemässen Prüfungen vor Erfüllung aller dafür vorgeschriebenen Formalitäten zu melden;

3. wenn jemand erlaubt werden soll, sich zur Ablegung der Schlussprüfung innerhalb der letzten drei Monate seines praktischen Ausbildungs-Dienstes zu melden.

XV. Vor Erlass der ersten Satzungen und vor Zahlung des im Folgenden festgesetzten Eintrittsgeldes wird niemand Mitglied des Instituts. Das Eintrittsgeld für Mitglieder der mehrgedachten fünf Vereine beträgt 10 Guineen, wenn sie als Fellow, und 5 Guineen, wenn sie als Associate aufzunehmen sind. Personen, die nicht Mitglied eines jener Vereine sind, zahlen 20 Guineen, wenn sie als Fellow, und 10 Guineen, wenn sie als Associate in Frage kommen. Wer das von ihm zu erlegende Eintrittsgeld bezahlt hat, erhält eine Bescheinigung seiner Mitgliedschaft (Certificate of Membership).

XVI. Von der Zeit an, wo die nach Massgabe dieses Unseres Freibriefs zu erlassenden Satzungen in Kraft getreten sind, erhält jedes noch in der Praxis

Digitized by Google

stehende Mitglied, gleichviel, ob Associate oder Fellow, alljährlich vom Rat eine neue Bescheinigung seiner Mitgliedschaft (Mitgliedskarte), und für jede dieser Bescheinigungen zahlt er den in den Satzungen vorgesehenen Jahresbetrag, der sich aber nicht über folgende Sätze erheben darf:

5 Guineen für die in der Hauptstadt praktizierenden Mitglieder, soweit sie Fellows sind;

2 Guineen für die in der Hauptstadt praktizierenden Mitglieder, soweit sie Associates sind;

3 Guineen für die ausserhalb der Hauptstadt praktizierenden Mitglieder, soweit sie Fellows sind.

1 Guinee für die ausserhalb der Hauptstadt praktizierenden Mitglieder, soweit sie Associates sind.

Unter „Hauptstädten" sind diejenigen Städte zu verstehen, die sich in der Städteordnung von 1855 als solche bezeichnet finden.

XVII. Für die Dauer der Mitgliedschaft darf jeder Fellow seinem Namen die Buchstaben F. C. A. beisetzen und jeder Associate die Buchstaben A. C. A.; F. C. A. heisst „Fellow of the Chartered Accountants" (Mitglied erster Ordnung der priveligierten Bücherrevisoren) und A. C. A. heisst „Associate of the Chartered Accountants" (Mitglied zweiter Ordnung der privilegierten Bücherrevisoren).

XVIII. In jeder General- oder Spezialversammlung des Instituts soll jedes Mitglied eine Stimme haben, doch dürfen an den Versammlungen nur solche Mitglieder teilnehmen, oder auch nur in ihnen zugegen sein, die sich mit den statutenmässigen Beiträgen nicht im Rückstand befinden.

XIX. Die nachfolgenden Bestimmungen sollen als Grundgesetze des Instituts erachtet werden:

1. Kein Mitglied des Instituts darf jemand, der weder sein Geschäftsteilhaber noch Mitglied des Instituts ist, erlauben, in seinem Namen als öffentlicher (selbständiger) Bücherrevisor (Public Accountant) zu praktizieren.

2. Kein Mitglied soll — weder mittelbar noch unmittelbar — erlauben, noch verpflichtet sein zu erlauben, dass am Ertrage seiner Berufsarbeit irgend ein Rechtsanwalt (Solicitor) partizipiere; ebenso darf aber auch kein Mitglied irgend einen Teil des Berufseinkommens eines Rechtsanwaltes annehmen, noch erlauben, dass ein solcher angenommen werde, und nicht minder ist es den Mitgliedern

Digitized by Google

untersagt, von Rechtsanwälten irgendwelche Provision (Kommission) oder Vergütung zu beziehen.

3. Kein Mitglied darf — weder mittelbar noch unmittelbar — von einem Auktionsmakler, oder einem Verkaufs- oder Vermietungsagenten, oder einem mit Mobilien- und Immobilienverkäufen sich befassenden Agenten für den Nachweis von in diese Fächer schlagenden Geschäften irgendwelche Kommission oder Vergütung annehmen, oder von den Beträgen, die an die betreffenden Agenten für Besorgung derartiger Geschäfte gezahlt worden sind, irgendwelchen Anteil für sich in Anspruch nehmen, wobei es keinen Unterschied machen soll, ob das betreffende Mitglied selbst oder ob sein Geschäftsinhaber derartige Geschäfte den Agenten nachgewiesen hat.

Des weiteren sollen dann noch die folgenden Regeln betreffs der bei Erlass dieses Freibriefes nicht mehr als öffentliche (selbständige) Bücherrevisoren praktizierenden Mitglieder von fundamentaler Bedeutung sein.

4. Kein Mitglied der obengenannten Kategorie soll sich jemals Geschäften oder Beschäftigungen widmen, die mit dem Bücherrevisorenberuf in keinerlei Zusammenhang stehen; ob und welche Geschäfte diesen Zusammenhang vermissen lassen, hat gegebenen Falls der „Rat" zu entscheiden.

XX. 1. Wer die ihn betreffenden Grundsätze des Instituts verletzt;

2. wer eines schweren Verbrechens oder Vergehens überführt, oder wegen Unterschlagung von irgend einem zuständigen Gerichtshof rechtskräftig verurteilt wird;

3. wer sich eines schimpflichen (unkollegialen) Verhaltens gegen einen Kollegen (Public Accountant) schuldig macht;

4. wer in Konkurs gerät, oder für seine Person oder als Teilhaber einer Handelsgesellschaft Schiebungen zu Gunsten eines Gläubigers vornimmt, oder auf Grund eines Beschlusses seiner Gläubiger, oder auf Anordnung des Konkursgerichtes, oder auf Grund irgend eines Geschehnisses oder Dokumentes seiner Masse (Konkursmasse) den Gläubigern zur Liquidation überlässt, oder mit seinen Gläubigern einen aussergerichtlichen Vergleich abschliesst;

5. wer bei Erlass dieses unseres Freibriefes seine Praxis als öffentlicher Bücherrevisor aufgibt und einen Beruf, oder ein Geschäft oder eine Beschäftigung ergreift, die nach der Meinung (dem Urteil) des Rates mit dem Bücherrevisoren-Beruf in keinerlei Zusammenhang stehen; endlich

Digitized by Google

6. wer mit der Zahlung der statutenmässigen Beiträge länger als sechs Monate im Rückstand verbleibt, der hat je nach Lage der Sache entweder den gänzlichen Verlust der Mitgliedschaft, oder zum mindesten doch die Aufhebung der Mitgliedschaft für die Dauer von höchstens zwei Jahren zu gewärtigen. Jeder diesfallsige Beschluss ist in besonderer Ratssitzung, in der mindestens zwölf Ratsmitglieder anwesend sein müssen, zu fassen, und es müssen für die Ausschliessung oder Suspendierung mindestens 3/4 aller Anwesenden stimmen. Vor der Beschlussfassung und bezw. Abstimmung muss dem beschuldigten Mitgliede Gelegenheit gegeben werden, sich zu verantworten, und es kann eine bereits erfolgte Ausschliessung oder Suspendierung in besonderer Ratssitzung auch wieder rückgängig gemacht (widerrufen), oder abgeändert werden; für Sitzungen, in denen derartige Widerrufe und Abänderungen beraten oder beschlossen werden sollen, gelten betreffs der Mindestzahl der anwesenden Ratsmitglieder und betreffs des Abstimmungsmodus genau dieselben Vorschriften, wie für Sitzungen, in denen über Ausschliessung oder Suspendierung beraten und beschlossen wird.

Instituts-Mitglieder, sofern sie noch als öffentliche Bücherrevisoren praktizieren, dürfen sich nicht am Geschäft eines Kollegen beteiligen, der ausser dem Bücherrevisoren-Gewerbe noch andere, mit diesem Gewerbe unvereinbare Geschäfte oder Beschäftigungen treibt.

XXII. Wenn jemand aus irgend einem Grunde aufhört, Mitglied des Instituts zu sein, so hat weder er noch seine Stellvertreter irgendwelchen Anspruch auf die Fonds, oder das Eigentum des Instituts.

XXIII. Das Institut kann von Zeit zu Zeit ihm als passend oder notwendig erscheinende Statuten-Nachträge (Ergänzungen) erlassen, doch erlangen solche nur dann bindende Kraft, wenn sie zuerst in einer Generalversammlung beschlossen und dann von einer nachfolgenden zweiten Generalversammlung, die nicht früher als 7 und nicht später als 28 Tage nach der vorigen abzuhalten ist, bestätigt werden. Ebenso kann das Institut von Zeit zu Zeit die Satzungen, bezw. einzelne Bestimmungen derselben, wieder aufheben oder abändern oder neue erlassen, doch dürfen die Satzungen in keinem Punkte irgendwie den Landesgesetzen zuwiderlaufen, oder unvereinbar mit den Vorschriften dieses Unseres Freibriefes sein.

Digitized by Google

XXIV. Der Rat soll innerhalb 10 Monaten nach Erlass dieses Unseres Freibriefes einen Statuten-Entwurf fertigstellen, und jedem Mitglied einen gedruckten Abklatsch davon mit dem Ersuchen senden, innerhalb einer, vom Rat festzusetzenden Frist ihre allenfallsigen Befundsbemerkungen an den Rat gelangen zu lassen. Der Rat hat diese Befundsbemerkungen (Bemängelungen) in Erwägung zu ziehen und danach den Statuten-Entwurf endgültig festzustellen (zu ordnen), und ebenso hat er jedem Mitglied einen Abklatsch dieser endgültig festgelegten Statuten zustellen zu lassen. Ferner hat der Rat alsdann — und zwar frühestens 13, längstens aber 15 Monate nach Erlass dieses Unseres Freibriefs — eine allgemeine Versammlung der Mitglieder (Generalversammlung) einzuberufen, und dieser den Statutenentwurf zur Begutachtung und Annahme zu unterbreiten. Diese Generalversammlung soll als erste des Instituts gelten, und der Obmann Vorsitzende, Versammlungsleiter, Präsident) dieser ersten Generalversammlung soll dann auch Präsident des Instituts sein; in seiner Abwesenheit hat der Vize-Präsident, und falls auch dieser abwesend, irgend ein von der betreffenden Versammlung zu erwählendes Ratsmitglied an seine Stelle zu treten. Irgend ein Versehen oder eine Unregelmässigkeit im Versenden der Statuten oder in den bezüglichen Mitteilungen soll die Gültigkeit der Statuten in keiner Weise beeinträchtigen.

XXV. Die vom Institut gemäss Vorhergesagtem von Zeit zu Zeit zu erlassenden Statuten-Nachträge haben sich auf folgendes zu erstrecken (zu beziehen):

1. Auf den Modus der Zulassung (admission) als Associate und auf die Wahl (election) von Fellows, sowie auf die von den Bewerbern dabei zu erfüllenden Bedingungen.

2. Auf die Bemessung des Eintrittsgeldes und der sonstigen Gebühren, wie auch der für die Mitgliedskarten (certificates of membership) zu zahlenden Jahresbeiträge und der andern von Fellows und Accociates zu zahlenden Beiträge, sowie auf die Festsetzung der Zahlungstermine für solche Gebühren und Beiträge.

3. Auf die Art der Einberufung, sowie auf Zeit und Art der Abhaltung der jährlichen und sonstigen General- und Sonder-Versammlungen des Instituts, und auf den Abstimmungsmodus einschliesslich der Stimmenabgabe (Abstimmung) durch Stellvertreter und durch die Kugel

Digitized by Google

(Ballotage), sowie auf die Leitung der Verhandlungen in solchen Versammlungen.

4. Auf die Festsetzung der Zahl der Rats-Mitglieder und auf ihr periodisches Ausscheiden, sowie auf den Vorschlag von Instituts-Mitgliedern zur Wahl in den Vorstand (Rat); des weiteren auf die Bekanntgabe derartiger Vorschläge, auf die Besetzung zufällig entstehender Vakanzen im Rat, auf die Anzahl der Mitglieder, die in den Ratssitzungen anwesend sein und amtieren müssen, und endlich auf Tag und Tagesordnung für letztere.

5. Auf die Art und Weise der Wahl oder Ernennung des Präsidenten und Vize-Präsidenten, sowie auf die Art und Weise ihrer Amtsführung.

6. Auf die Ernennung von Bevollmächtigten (Trustees) und auf Feststellung ihrer Pflichten und Befugnisse, sowie auf Verfügungen über Geld und Eigentum der Instituts.

7. Auf Ernennung, Wahl, Wechsel, Ausscheiden und Abfindung (Salarierung) eines oder mehrerer Auditoren (Rechnungsprüfer).

8. Auf den vertragsmässigen Dienst der Angestellten von Instituts-Mitgliedern und auf das Verwirken der solchen Angestellten vertragsmässig zugestandenen Vorrechte in Folge Missverhaltens (schlechter Führung) oder anderer genügender Ursachen.

9. Auf Festsetzung von Zahl, Zeit und Ort der für die Mitgliedschafts-Kanditaten anzuberaumenden Vor-, Mittel- und Schlussprüfungen; auf Festsetzung der Prüfungsfächer (d. h. der Fächer, auf die sich die Prüfungen erstrecken sollen), des Prüfungsmodus, der von den Prüfungen zu zahlenden Prüfungsgebühr, und endlich der Vorschriften für die Amtsführung und Honorierung der Examinatoren.

10. Alles in allem sollen sich die von Zeit zu Zeit vorzunehmenden Statuten-Aenderungen und Statuten-Ergänzungen auf Massnahmen beziehen, die zur besseren Ausführung dieses Unseres Freibriefes und zur Förderung der allgemeinen Vereinszwecke als notwendig erscheinen.

XXVI. Die Instituts-Satzungen erhalten nicht früher Rechtswirkung, als bis sie den Herren Unseres Rates unterbreitet und von ihnen genehmigt worden sind.

XXVII. Dieser Unser Freibrief gilt nicht für Schottland und Irland, und wo darin von „Praxis“ oder „Dienst“ die Rede ist, ist Praxis und Dienst in England oder Wales gemeint.

Digitized by Google

Zur Beurkundung (Zeugnis) dessen haben wir veranlasst, dass dieser Unser Freibrief die Kraft und Wirkung eines Patentes erhalte.

Beurkundet für Uns Selbst in Unserem Palast zu Westminster, den elften Mai im 43. Jahre Unserer Regierung.

Auf Befehl Ihrer Majestät.

Cardew.

Im Anschluss an den vorstehenden „Freibrief" folgt nun

C. Das Statut (articles) des Institute of Chartered Accountants.

Kapitel I. — Vorbemerkungen.

1. Diese Satzungen, die als die ersten unter der Königl. Charter vom 11. Mai 1880 aufgestellten Satzungen zu gelten haben, sollen in Kraft treten, sobald sie vom höchst ehrenwerten (most honourable) Geheimen Rat Ihrer Majestät genehmigt sind.

2. Die in diesen Satzungen gebrauchten „Worte" (Bezeichnungen) haben die gleiche Bedeutung wie in der Charter; und unter „Mitgliedern", „Fellows", „Associates" und „Versammlungen" sind immer Mitglieder Fellows, Associates und Versammlungen des Institutes zu verstehen.

„Articled Clerk" ist ein Angestellter (clerk), der von einem oder mehreren Instituts-Mitgliedern nach Massgabe der Satzungen beschäftigt wird — sei es nun vor oder nach, oder teils vor und teils nach dem Inkrafttreten dieser Satzungen.

Unter „Secretary" ist der vom Rat ernannte Instituts-Sekretär oder die in dieser Eigenschaft unter der Leitung des Rates tätige Person zu verstehen.

3. Die den Satzungen beigefügten Formulare sind in den Fällen zu benutzen, für die sie in Frage kommen. Etwa erforderlich werdende Aenderungen der Formulare hat der Rat vorzunehmen.

Kapitel II. — Der Rat.

4. Die Anzahl der Rats-Mitglieder soll 45 sein, und von diesen 45 Mitgliedern haben alljährlich (in der Generalversammlung) neun auszuscheiden, mit der Massgabe jedoch, dass sie aufs neue wählbar sind. Welche Mitglieder in den ersten vier Generalversammlungen nach Errichtung des Instituts auszuscheiden haben, wird vom

Digitized by Google

Rat in besonderer Sitzung bestimmt; später scheiden stets diejenigen aus, die am längsten im Amte sind.

5. Die erste Wahl der Rats-Mitglieder hat schriftlich zu erfolgen, und es soll dabei keinen Unterschied machen, ob die wählenden Instituts-Mitglieder am Wahlort anwesend sind oder nicht.

6. In der ersten Generalversammlung (Annual Meeting) sollen alle diejenigen Rats-Mitglieder als im Amte befindlich angesehen werden, die nicht ausdrücklich erklärt haben, dass sie für eine Wahl nicht nominiert zu werden wünschen. Alle für die Wahl als Rats-Mitglieder in Frage kommenden Kandidaten sind von zehn Instituts-Mitgliedern schriftlich zu nominieren, und zwar in der Weise, dass das betreffende Schriftstück von den zehn nominierenden Mitgliedern sowohl, als auch von dem von ihnen nominierten Kandidaten unterzeichnet, und volle 14 Tage vorm Tag der Generalversammlung in der Office des Instituts niedergelegt wird. Das Verzeichnis der auf diese Weise nominierten Personen soll in der Generalversammlung vom Vorsitzenden (chairman) verlesen werden.

7. Bei späteren Wahlen, d. h. bei Wahlen, die nach Abhaltung der ersten Generalversammlung vorgenommen werden, ist jedes zurücktretende Rats-Mitglied, das dem Rat nicht vorher ausdrücklich erklärt hat, dass es sich für eine Wiederwahl nicht anbieten (to offer) will, als für die Wahl nominiert zu erachten.

8. Vorschläge für spätere Rats-Wahlen sind dem Rat stets 21 volle Tage vorm 1. Mai zu unterbreiten, und es sind dabei Andeutungen zu machen, ob die Vorgeschlagenen im Fall ihrer Wahl ein Amt anzunehmen bereit sein würden. Der Empfang derartiger Vorschläge und Winke ist in dem vor jeder Generalversammlung vom Rat an die Mitglieder zu erlassenden Rundschreiben zu bestätigen, und die betreffs der Kandidaten-Nominierung der ersten Generalversammlung getroffenen Bestimmungen sollen im übrigen auch auf die im gegenwärtigen § erwähnten Kandidaten ausgedehnt werden.

9. Wenn in der zwischen zwei Generalversammlungen liegenden Zeit beim Rat eine Vakanz eintritt, so soll sofort eine Versammlung mit Angabe dieser Vakanz als Tagesordnung einberufen und in dieser Versammlung ein Stellvertreter ernannt werden, der als Rats-Mitglied solange zu fungieren hat, wie das Mitglied, an dessen Stelle er getreten, zu fungieren verpflichtet gewesen wäre. Der Stellvertreter kann aber wiedergewählt werden.

Digitized by Google

10. Ein Rats-Mitglied darf sein Amt niederlegen, indem es die Niederlegnng dem Rat anzeigt; doch bleibt es, solange dieser den Amtsverzicht nicht ausdrücklich angenommen hat, Mitglied des Rats.

11. Das Amt eines Rats-Mitgliedes ist erledigt:

1. Wenn das betreffende Mitglied aufhört, Mitglied des Instituts zu sein, oder wenn es ausgeschlossen oder zeitweise suspendiert wird.
2. Wenn das betreffende Mitglied sich länger als sechs aufeinanderfolgende Monate von den Rats-Sitzungen fernhält, ohne die Einwilligung hierzu vom Rat eingeholt zu haben.
3. Wenn das betreffende Mitglied in Konkurs oder Zahlungsschwierigkeiten gerät, bezw. wenn es seine Zahlungen einstellt oder mit seinen Gläubigern einen Vergleich abschliesst.
4. Wenn das betreffende Mitglied mondsüchtig oder geisteskrank wird.

12. Das Institut kann zu irgend einer Zeit durch einen Beschluss, der in besonderer Sitzung mit den Stimmen von zwei Dritteln der anwesenden Mitglieder gefasst ist, irgendwelche Rats-Mitglieder ihrer Aemter entsetzen bevor deren Amtsperiode abläuft; und wenn namentliche Abstimmung über einen derartigen Antrag verlangt wird, so soll die zustimmende Mehrheit ebenfalls mindestens zwei Drittel der Anwesenden betragen. Ist ein Antrag auf Amtsentsetzung solcher Gestalt angenommen, so hat die Versammlung an Stelle des verabschiedeten Mitgliedes eine geeignete andere Person zu wählen, und diese soll dann solange im Amte bleiben, als das verabschiedete Mitglied zu bleiben verpflichtet gewesen, wenn es nicht abgesetzt worden wäre.

Kapitel III.

Funktionen und Befugnisse des Rates.

13. Der Rat soll jeden ersten Mittwoch im Monat in den Räumen des Instituts eine Sitzung abhalten, doch kann er für seine Sitzungen auch andere Zeiten und andere Orte bestimmen.

14. Ratssitzungen sind abzuhalten, wenn der Präsident oder der Vizepräsident es will, oder wenn es beliebige fünf Ratsmitglieder verlangen.

15. Von der Anberaumung einer Ratssitzung sind die Ratsmitglieder im allgemeinen volle drei Tage, im Notfalle aber mindestens 24 Stunden vorher in Kenntnis

Digitized by Google

zu setzen, und es ist dabei so weit als möglich die zu verhandelnde Tagesordnung anzugeben. Es soll nicht notwendig sein, die Einladungen zur Sitzung als erlassen darzutun, sondern sie sollen ohne weiteres als gehörig ergangen angenommen werden, wenn nicht das Gegenteil erwiesen wird; und ebenso soll es auch für die Verhandlungen als belanglos angesehen werden, wenn irgend ein Ratsmitglied keine Einladung erhalten, oder ein „Notfall" (emergency) nicht stattgefunden hat.

16. In allen Ratssitzungen soll der Präsident, und in dessen Abwesenheit der Vizepräsident als Obmann (Verhandlungsleiter) fungieren; sind beide abwesend, so soll der Obmann aus der Mitte der Anwesenden erwählt werden.

17. In allen Fällen, wo in den Ratssitzungen Meinungsverschiedenheiten entstehen, soll der Wille der Mehrheit herrschen, soweit nicht in der „Charter" oder in den Satzungen (Bye-Laws) entgegenstehende Bestimmungen getroffen sind; bei Stimmengleichheit hat der Obmann die entscheidende Stimme, indem er diese seiner ursprünglichen (ersten) Stimme hinzufügt.

18. Der Obmann einer Ratssitzung darf diese mit Zustimmung der Versammlung „von Zeit zu Zeit und von Ort zu Ort" vertagen[1]), doch dürfen in vertagten Sitzungen keine neuen Gegenstände, sondern nur solche verhandelt werden, die in der Sitzung, deren Vertagung beschlossen wurde, unerledigt geblieben sind. Neue Einladungen brauchen zu vertagten Sitzungen nur dann zu ergehen, wenn ausdrücklich ein bezüglicher Beschluss gefasst worden ist.

19. Zur gültigen Verhandlung und Beschlussfassung ist in den Ratssitzungen die Anwesenheit von mindestens sieben Ratsmitgliedern erforderlich.

20. In der ersten Ratssitzung nach jeder Generalversammlung sollen die jeweils anwesenden Ratsmitglieder für das folgende Jahr ein Ratsmitglied als Präsident, und ein anderes als Vizepräsident wählen, und eine in beiden Aemtern während des Jahres entstehende Vakanz soll in gleicher Weise in der nächsten Monatssitzung, oder in irgend einer anderen regulären Ratssitzung neu besetzt werden.

21. Ueber jede Ratssitzung ist ein Protokoll zu führen, das in ein besonderes, dafür bestimmtes Buch zu schreiben,

---

[1]) D. h. auf eine andere Zeit und nach einem anderen Orte verlegen.

Digitized by Google

und in dem über alle Verhandlungen und Beschlüsse des Rates und seiner Ausschüsse genau zu berichten ist, und jedes vom Obmann der betreffenden oder nachfolgenden Sitzung unterschriebene Protokoll soll als genügende Beurkundung aller verhandelten und beschlossenen Sachen gelten.

22. Alle dem Institut zufliessenden Gelder sind vom Rat, bezw. auf dessen Anweisung, für Rechnung des Instituts an dessen Bankier zu zahlen, und alle vom Institut zu leistenden Zahlungen haben, soweit sie mehr als £ 5 betragen, in Checks zu erfolgen, die von zwei Ratsmitgliedern gezeichnet und vom Sekretär gegengezeichnet sind; dem Rat kann nicht verwehrt werden, dass er dem Sekretär oder einem anderen Instituts-Beamten die zur Bezahlung von Gehältern oder zur Bestreitung kleiner Unkosten erforderlichen Summen überlässt.

23. Alle Geldmittel, die für die Zwecke des Instituts nicht sofort gebraucht werden, können im Namen des Instituts, oder im Namen zweier Ratsmitglieder in irgend einer der folgenden Sicherheiten angelegt werden: englische Staatspapiere, englische Eisenbahn-Schuldscheine und -Aktien; Aktien hauptstädtischer Industrie-Werke; Ostindien-Aktien; Aktien der Bank von England. Der Vorrat an solchen Werten darf von Zeit zu Zeit verkauft oder verändert werden, doch darf dies, wenn die Anlegung im Namen des Instituts erfolgt ist, nur nach Massgabe der für diesen Zweck unter dem Instituts-Siegel (Common Seal) erlassenen allgemeinen Weisungen (Vorschriften) geschehen.

24. Mit Zustimmung einer Generalversammlung darf der Rat irgend einen Teil der vorhandenen Fonds zur Bezahlung von Dozenten oder Professoren (lecturers), oder zur Stiftung von Preisen und Stipendien, wie auch zu Ausstellungen verwenden, die mit den vom Institut abgehaltenen Prüfungen, oder mit anderen, allgemeinen Zwecken desselben in irgend welchem Zusammenhang stehen.

25. Im Bedarfsfalle darf der Rat vorübergehend Geld borgen und Zinsen dafür zahlen.

26. Mit Zustimmung einer Generalversammlung darf der Rat Bestimmung über die Pensionierung von ruhebedürftigen Beamten oder Dienern erlassen, sei es, dass die Pensionierung schon beim Engagement vertragsmässig vorgesehen war, oder dass sie sonstwie dem Rat als angebracht und verdient erscheint.

Digitized by Google

27. Der Rat darf den ausserhalb der Hauptstadt wohnenden und praktizierenden Ratsmitgliedern, dafern sie behufs Teilnahme an einer Rats- oder Ausschuss-Sitzung reisen, aus den Mitteln des Instituts die Kosten der Eisenbahnfahrt erster Klasse ersetzen.

28. Der Rat soll in jedem Jahr auf Kosten des Instituts eine Liste der Institutsmitglieder veröffentlichen bezw. deren Veröffentlichung veranlassen, und es sollen in diesen Listen auch noch andere auf die Institutsangelegenheiten Bezug habende Angaben und Mitteilungen von allgemeinem Interesse erfolgen. Diese Listen sind Mitgliedern wie auch Nichtmitgliedern gegen Zahlung eines bestimmten, vom Rat jeweils festzusetzenden Preises, oder — je nach Befinden des Rats — auch umsonst zu überlassen.

29. Zwecks Aussendung der vorgedachten Listen hat jedes Mitglied alljährlich dem Sekretär seinen Namen und seine Adresse oder Geschäftsstelle mitzuteilen; fehlt diese Mitteilung, so hat die Aussendung der Liste nach Massgabe der vorhandenen Informationen zu erfolgen.

30. Gemäss der Bestimmungen des „Freibriefs“ und der Statuten kann der Rat aus seiner Mitte Ausschüsse ernennen, deren Mitgliederzahl ebenfalls von ihm zu fixieren ist, und in die er aus eigener Machtvollkommenheit beliebige Mitglieder abordnen kann; für die Verhandlungen der Ausschüsse hat der Rat eine besondere Geschäftsordnung zu erlassen, und Präsident wie auch Vizepräsident sollen kraft ihrer Aemter Mitglied aller Ausschüsse sein.

31. Das Institus-Siegel (Common Seal) hat sich stets im Gewahrsam des Rats zu befinden.

32. Das Instituts-Siegel darf ohne Auftrag und Erlaubnis des Rates keinem Schriftstück aufgedrückt werden, und beim Aufdrücken müssen stets mindestens zwei Ratsmitglieder zugegen sein; auch ist jedes mit dem Instituts-Siegel versehene Schriftstück von den zwei Ratsmitgliedern, in deren Gegenwart das Siegel aufgedrückt worden ist, zu unterzeichnen und vom Sekretär zu gegenzeichnen.

Kapitel IV. — Mitglieder.

33. Alle Zulassungen zur Mitgliedschaft, wie auch die Aufnahme neuer Mitglieder erfolgen durch den Rat, und jeder, der sich um die Aufnahme in irgend eine Mitgliederkasse bewirbt, hat vor allem den Nachweis zu erbringen, dass alle im „Freibrief“ aufgestellten Bedingungen

Digitized by Google

in gehöriger Weise von ihm erfüllt worden sind. Ist dieser Nachweis erbracht, dann soll in besonderer Ratssitzung, in der mindestens zwölf Ratsmitglieder zugegen sein und abstimmen müssen, über die betreffende Bewerbung abgestimmt werden, wobei ein ablehnender Beschluss nur mit den Stimmen von Dreivierteln der anwesenden Ratsmitglieder gefasst werden kann.

34. Niemand soll zur Mitgliedschaft zugelassen werden, der das Alter von 21 Jahren noch nicht erreicht hat.

35. Der Rat kann in einer nach den Vorschriften des „Freibriefs" (§ 14) einberufenen Sitzung in Ausübung der ihm durch den gedachten § 14 des Freibriefs verliehenen Befugnisse, einen praktizierenden Bücherrevisor zur Bewerbung um die Mitgliedschaft als Fellow oder Associate zulassen, der bereits am oder vorm 1. Januar 1879 praktiziert und im ganzen mehr als fünf Jahre seine Praxis ausgeübt hat, diese seine Praxis aber in den letzten fünf Jahren vor seiner Bewerbung wegen Kränklichkeit oder aus anderen dem Rat genügenden Gründen nur mit Unterbrechungen hat ausüben können. Ferner kann der Rat in einer gehörig einberufenen Spezial-Sitzung, in der mindestens 24 Ratsmitglieder zugegen sein müssen, mit den Stimmen von Dreivierteln aller Anwesenden beschliessen, dass ein Bücherrevisor zur Bewerbung um die Mitgliedschaft als Fellow oder Associate zuzulassen sei, der vor seiner Anmeldung entweder ununterbrochen zehn Jahre lang, oder, bei stattgefundenen Unterbrechungen der Praxis infolge von Kränklichkeit oder aus anderen triftigen Gründen, im ganzen länger als zehn Jahre praktizierender öffentlicher Bücherrevisor war.

Der Rat kann in solcher Sitzung, vermöge der ihm nach dem vorhergehenden § zustehenden Befugnisse, solche Bewerber zur Mitgliedschaft als Fellow oder Associate zulassen, die beim Inkrafttreten dieser Satzungen bereits als öffentlicher Bücherrevisor in Praxis gestanden, diese Praxis bis zum Tage ihrer Bewerbung drei Jahre lang ununterbrochen ausgeübt, und ausserdem eine von den Examinatoren des Instituts mit ihnen vorgenommene, der satzungsgemässen „Schlussprüfung" entsprechende Prüfung bestanden haben; ferner sollen auch solche Bewerber zugelassen werden können, die beim Inkrafttreten dieser Satzungen als öffentliche Bücherrevisoren praktizieren und die nächstvorhergegangenen fünf Jahre teils als öffentliche Bücherrevisoren, teils nur als Angestellte eines solchen tätig gewesen sind, und eine von den Examinatoren des Instituts mit ihnen vorgenommene, der satzungsgemässen

Digitized by Google

„Schlussprüfung" gleichkommende Prüfung bestanden haben; und endlich sollen auch solche zugelassen werden, die nicht nur am Tage ihrer Bewerbung Angestellte eines öffentlichen Bücherrevisors sind, sondern die dies schon während mehr als fünf Jahren vor Erlass des „Freibriefs" waren, deren Beschäftigung aber infolge von Krankheit oder aus anderen triftigen Gründen wohl in den letzten fünf Jahren vor Erlass des „Freibriefes", von da an dagegen nicht mehr unterbrochen gewesen ist.

37. Irgend ein Mitglied kann seine Mitgliedschaft aufgeben, indem es seinen Verzicht dem Rat mitteilt und von diesem eine schriftliche Bestätigung seines Austritts erhält; so lange diese Bestätigung nicht ergangen ist, dauert die Mitgliedschaft fort und der Rat kann auf Wunsch des betreffenden Mitgliedes den Austritt als nicht erklärt ansehen.

38. Jeder der beim Inkrafttreten dieser Satzungen als Fellow zugelassen wird, ohne vorher Associate gewesen zu sein, soll bei der Zulassung £ 21 als Eintrittsgeld zahlen.

39. Jeder Associate, der nach dem Inkrafttreten dieser Satzungen Fellow wird, hat zu dem zuerst bezahlten Eintrittsgeld einen Zuschuss von £ 10 10s. zu zahlen.

40. Wer nach dem Inkrafttreten dieser Satzungen als Associate zugelassen wird, hat ein Eintrittsgeld von £ 10 10s. zu entrichten.

41. Nach dem Inkrafttreten dieser Satzungen soll niemand Fellow oder Associate werden oder sein, noch den Anspruch haben, es zu sein oder zu werden, so lange er nicht das statutengemäss festgesetzte Eintrittgeld entrichtet hat; wer dies nicht innerhalb 2 Monaten nach seiner Aufnahme zahlt, geht aller erworbenen Rechte wieder verlustig und soll auch für die Folge nicht mehr das Recht besitzen, Mitglied zu werden.

42. Die zuerst — in Uebereinstimmung mit § 15 des Freibriefs — ausgegebenen Mitgliedskarten verlieren, was auch geschehen mag, ihre Gültigkeit, sobald diese Satzungen in Kraft getreten sind, oder der 31. Dezember 1881 vorüber ist; nach Ablauf dieses Termins, bezw. nach Inkrafttreten dieser Satzungen haben die Inhaber von Interimskarten der gedachten Art diese Karten beim Zahlen der Eintrittsgebühr zurückzugeben.

43. Für die im § 16 des Freibriefes genannten Zwecke soll das Geschäftsjahr mit dem 1. Januar beginnen.

Digitized by Google

44. Irgend ein Mitglied hat, so lange es als öffentlicher Bücherrevisor praktiziert, auf Verlangen des Rates in jedem Januar oder auch zu irgendwelcher anderen Zeit und in einer vom Rat von Zeit zu Zeit festzusetzenden Weise, dem Rat über die Fortdauer der Praxis Auskunft zu geben.

45. Jedes Mitglied, das vom Rat gemäss § 16 des Freibriefes eine Mitgliedskarte (Certificate of membership) erhält, hat zur Verfügung des Instituts an den Rat den im § 16 des Freibriefs gedachten, auf seinen Fall zutreffenden Höchstbetrag als jährliche Mitgliedskarten-Gebühr (Annual Certificate Fee) zu zahlen.

46. Diese jährliche Gebühr soll als im Januar jedes Jahres fällig und zahlbar erachtet werden; wird ein Mitglied erst nach Ablauf des Januar zugelassen oder gewählt, oder beginnt es seine Praxis erst nach Januar, so ist die Gebühr am Tage der Zulassung oder Wahl, oder beim Beginn der Praxis zu entrichten.

47. Der Rat darf an niemand die jährliche Mitgliedskarte aushändigen, der seine jährliche Mitgliedskarten-Gebühr noch nicht entrichtet hat.

48. Was immer auch im Vorhergehenden bestimmt sein und in der Folge geschehen mag — unabänderlich feststehen soll, dass die jährliche Mitgliedskarten-Gebühr für 1882 entweder sofort nach Inkrafttreten dieser Satzungen oder längstens doch am 1. Januar 1882 als fällig und zahlbar zu erachten ist.

49. Jedes Instituts-Mitglied, welches Teilhaber einer hauptstädtischen Firma ist, deren Inhaber sämtlich als öffentliche Bücherrevisoren praktizieren, soll als in der Hauptstadt praktizierend angeseheu werden. (Siehe § 16 des Freibriefes.)

50. Jedes nicht als öffentlicher Bücherrevisor praktizierende Mitglied hat an das Institut als Fellow zwei Guineen und als Associate eine Guinee als Jahresbeitrag (Annual subscription) zu zahlen, und dieser Betrag soll im Januar jedes Jahres fällig und zahlbar sein — es sei denn, dass die Wahl und Zulassung als Mitglied erst nach Ablauf des Januar erfolgte, in welchem Falle der Jahresbeitrag erst am Tage der Wahl oder Zulassung fällig und zahlbar ist. Beginnt ein als nicht praktizierendes Mitglied aufgenommener Fellow oder Associate seine Praxis im Laufe des Jahres, für das der Jahresbeitrag (Annual subscription) bereits entrichtet ist, so soll ihm dieser Betrag auf die jährliche Mitgliedskarten-Gebühr angerechnet werden.

Digitized by Google

51. Die Fälligkeit und Zahlbarkeit der Jahresbeiträge (Annual Subscriptions) fürs Jahr 1882 tritt, was auch geschehen mag, entweder beim Inkrafttreten dieser Satzungen oder längstens am 1. Januar 1882 ein.

52. Ein als öffentlicher Bücherrevisor praktizierendes Mitglied, das unter dem Titel einer Firma mit einem Nicht-Mitglied associert ist, darf der Firma weder die Anfangsbuchstaben F. C. A. oder A. C. A. beifügen, noch sich sonst in irgend einer Weise als Chartered Accountant (privilegierten Bücherrevisor) bezeichnen.

Kapitel V. — Angestellte, die vertragsmässig nach Massgabe dieser Satzungen engagiert und beschäftigt werden. (Articled Clerks.)

53. Bevor ein Instituts-Mitglied nach Inkrafttreten dieser Satzungen einen Angestellten zum Dienst „under articles" (d. h. zur vertrags- und satzungsgemässen Beschäftigung und Ausbildung annimmt, muss es sich vergewissern, dass der betreffende junge Mann die vorgeschriebene Vorprüfung entweder bestanden hat, oder dass sie ihm ordnungsgemäss erlassen worden ist; das betreffende Mitglied muss zu diesem Behuf von dem jungen Mann die Vorzeigung des vom Institut ausgestellten bezüglichen Zertifikats verlangen.

54. Jeder Articled Clerk, dessen Dienst nach dem Inkrafttreten dieser Satzungen beginnt, soll einen Monat nach Ausfertigung seines Vertrages diesen letzteren behufs Einschreibung (Registrierung) dem Rat übergeben; in besonderen Fällen kann diese Einreichungsfrist vom Rat entsprechend verlängert werden.

55. Jeder Articled Clerk, möge sein Dienst vor oder nach Inkrafttreten dieser Satzungen begonnen haben, hat sich bei Ablauf seines Vertrages oder bevor er zur Schulprüfung zugelassen wird, von seinem Chef durch ein Zeugnis bestätigen zu lassen, dass er seine Dienstzeit gehörig absolviert und die zur Zulassung als Mitglied erforderliche Reife erlangt hat. Sobald das Zeugnis ausgestellt ist, hat es der betreffende Clerk dem Rat zur Registrierung zu überlassen. Fehlt ein solches Zeugnis, dann hat der Clerk den betreffenden Nachweis auf andere Weise zu erbringen. Wird jemand gemäss § 14 des Freibriefs erlaubt, sich schon vor Ablauf seiner vertragsmässigen Dienstzeit zur Schlussprüfung zu melden, so hat sich das gedachte Zeugnis oder der sonstige Ausweis nur auf die bis zur Meldung abgelaufene Zeit zu erstrecken.

Digitized by Google

56. Wenn der Chef (employer) eines Articled Clerk aufhört, Mitglied zu sein, oder auch wenn die Mitgliedschaft nur zeitweise aufgehoben wird, so kann irgend ein anderes Mitglied in den betreffenden Vertrag eintreten; passiert mit dem zweiten Chef dasselbe wie mit dem ersten, oder stirbt dieser, so soll der betreffende junge Mann für den Rest seiner Dienstzeit einen ganz neuen Vertrag eingehen dürfen.

57. Alle Verträge zwischen Articled Clerks und ihren Chefs müssen zum Zeichen der beiderseitigen Zustimmung von beiden Teilen unterzeichnet werden.

58. Der Articled Clerk hat dem Rat auch den Uebergang seines Vertrages auf ein anderes Instituts-Mitglied, sowie den Abschluss eines ganz neuen Vertrages behufs Registrierung zu melden, und zwar soll dies gleichfalls nicht später, als innerhalb eines Monats nach erfolgtem Vertrags-Uebergang oder neuem Vertragsschluss geschehen, vorausgesetzt, dass der Rat nicht ausdrücklich in eine Verlängerung dieser Frist gewilligt hat.

59. Ein Articled Clerk darf zur Mittel- und Schlussprüfung nur dann zugelassen werden, wenn er den vorstehenden Bestimmungen betreffs der Registrierung entsprochen, oder wenn ihm der Rat die Registrierung unter abweichenden (besseren) Bedingungen ausdrücklich zugestanden hat.

60. Kein Mitglied darf im allgemeinen zu gleicher Zeit mehr als zwei Articled Clerks in seinen Diensten haben; nur in dem Fall darf von dieser Vorschrift abgewichen werden, dass ein Teilhaber stirbt oder seine Praxis aufgibt, in welchem Fall dann der oder die betreffenden Articled Clerks dem überlebenden Partner für den Rest ihrer Dienstzeit überwiesen werden können.

61. Personen unter 16 Jahren dürfen von Instituts-Mitgliedern als Articled Clerks nicht angestellt oder beschäftigt werden.

62. Kein Mitglied darf nach Aufgabe seiner Praxis oder während der zeitweisen Aufhebung seiner Mitgliedschaft, oder solange er nur Angestellter eines öffentlichen Bücherrevisors ist (möge dieser nun Mitglied sein oder nicht), einen Articled Clerk in seinem Dienst behalten oder in seinen Dienst nehmen.

63. Kein Articled Clerk darf, ausser mit Erlaubnis des Rates, während seiner Dienstzeit in einen anderen Beruf oder eine andere Stellung übergehen.

Digitized by Google

64. Wenn der Rat in einer besonderen mit Angabe des betreffenden Zweckes einberufenen Sitzung, in der mindestens zwölf Ratsmitglieder zugegen sein und abstimmen müssen, über eine bei ihm eingelaufene, als richtig erwiesene Beschwerde betreffs Missverhaltens oder schlechter Führung eines Articled Clerk Beschluss zu fassen hat, so kann ein etwaiger Antrag dass die betreffende Person der Erwerbung der Mitgliedschaft als unwürdig erklärt werden soll, nur dadurch zum Beschluss erhoben werden, dass drei Viertel aller Anwesenden für ihn stimmen. Geht ein solcher Antrag durch, so ist der Vertrag des betreffenden Articled Clerk als erloschen zu betrachten und zu durchstreichen (ungültig zu machen); auch soll kein Mitglied solchen Articled Clerk, ausser mit Erlaubnis des Rates, in seinem Dienst behalten oder in diesen aufnehmen.

Kapitel VI. — Prüfungen.

65. Der Rat ernennt in der ersten Sitzung, die er nach jeder Generalversammlung abhält, einen Prüfungs-Ausschuss, der aus den Mitgliedern, die schon kraft ihres Amtes Mitglied jedes Ausschusses sind, und aus mindestens sieben weiteren Mitgliedern besteht, und der stets nur für ein Jahr (das jeweilig nächste) zu fungieren hat. Seine Pflichten und Befugnisse darf dieser Ausschuss nur in Sitzungen ausüben, in denen mindestens drei Ausschuss-Mitglieder zugegen sind.

66. Der Prüfungs-Ausschuss soll alle diejenigen Pflichten und Befugnisse haben, die ihm in Ansehung der abzuhaltenden Prüfungen durch diese Satzungen und durch den Rat verliehen werden, doch müssen diese Rechte und Pflichten mit den einschlägigen Bestimmungen des „Freibriefs“ stets allenthalben im Einklang stehen.

67. Der Prüfungs-Ausschuss hat nach Massgabe der bezüglichen Betsimmungen des „Freibriefs“ von Zeit zu Zeit Vorschriften für die Abhaltung und Führung (Handhabung), von Prüfungen zu erlassen.

68. Die Mitglieder des Prüfungs-Ausschusses sind zugleich Examinatoren. Sie haben unter dem ganz nach eigenem Ermessen zu benutzenden Beistand noch anderer genügender, vom Rat von Zeit zu Zeit eigens für diesen Zweck zu ernennender Personen die statutengemässen Prüfungen abzuhalten, und es sollen diese „Hilfs-Examinatoren“ stets nur für ein Jahr gewählt

Digitized by Google

werden, nach Ablauf ihrer Amtsperiode aber wieder wählbar sein. Dem Rat steht das Recht zu, die „Hilfs-Examinatoren" auch schon vor Ablauf ihrer Amtsperiode zu entlassen, doch können derartige Beschlüsse nur in Sitzungen gefasst werden, in denen mindestens zwölf Mitglieder zugegen sind, und es wird für solche Beschlüsse eine Mehrheit von zwei Dritteln der abstimmenden Mitglieder erfordert.

69. Der Prüfungs-Ausschuss soll längstens zwei Monate vor jeder Prüfung entweder aus seiner Mitte oder aus der Zahl der vom Rat nach § 68 ernannten „Hilfs-Examinatoren" Personen bestimmen, die die vorhandenen Prüflinge schriftlich zu examinieren haben, und von denen über die Ergebnisse der Prüfung an den Rat zu berichten ist. Der Prüfungs-Ausschuss ist befugt, diesen Prüfungs-Bericht in Ansehung einzelner Prüflinge nach seinem pflichtgemässen Ermessen entsprechend abzuändern.

70. An jede vom Prüfungs-Ausschuss zur Vornahme der Prüfungen erwählte Person ist aus den Mitteln des Instituts ein vom Ausschuss festzusetzender Betrag von nicht weniger als fünf, und nicht mehr als zwanzig Guineen für jede nicht mehr als hundert Prüflinge umfassende Prüfung zu zahlen; werden mehr als hundert Kandidaten geprüft, so ist eine entsprechend höhere Summe zu gewähren, die aber speziell bei Vorprüfungen keinesfalls mehr als dreissig Guineen betragen darf.

71. In jedem Prüfungsraum und an jedem Tag, an dem Prüfungen abgehalten werden, führt ein Ratsmitglied den Vorsitz, für welche Tätigkeit es einen vom Prüfungs-Ausschuss festzusetzenden Betrag von nicht über fünf Guineen per Tag erhält. Handelt sich's um ausserhalb der Hauptstadt abzuhaltende Prüfungen, so ist zur Ersparung dieser Ausgabe vom Prüfungs-Ausschuss irgend ein im betreffenden Ort wohnender Fellow mit dem Vorsitz zu betrauen.

72. Jeder Kandidat hat dem Rat mindestens dreissig Tage vor jeder abzuhaltenden Prüfung seinen Wunsch um Zulassung zur Prüfung schriftlich mitzuteilen, und gleichzeitig ist auch die bezügliche Prüfungsgebühr von ihm zu erlegen. Soweit die Schlussprüfung in Frage, ist der Anmeldung zur Prüfung die zu registrierende, vorschriftsmässige Bescheinigung beizufügen, dass der betreffende Kandidat seinen statutengemässen Ausbildungsdienst (term) bei einem öffentlichen Bücherrevisor gehörig absolviert hat. Ist der zwischen letzterem und

Digitized by Google

dem Kandidaten abgeschlossene Dienstvertrag seinerzeit aus irgend einem Grunde vom Rat nicht registriert worden, so soll der Kandidat diesen Vertrag nachträglich bei seiner Anmeldung zur Prüfung beibringen.

73. Personen, die irgend ein Examen nicht zur Zufriedenheit des Prüfungs-Ausschusses bestanden haben, dürfen sich, wenn der Prüfungs-Ausschuss es erlaubt, das nächste Mal aufs neue zur Prüfung melden. — Zieht ein Kandidat seine Meldung zur Prüfung nach Erlegung der Prüfungsgebühr wieder zurück, oder versäumt er, sich zur Prüfung zu stellen, so soll die bezahlte Gebühr ihm weder ganz noch teilweise zurückerstattet werden; nur zu erlauben ist ihm gegebenen Falles, dass der fragliche Betrag auf die nächste Prüfung, zu der er sich meldet, angerechnet werde.

74. Der Prüfungs-Ausschuss hat dem Rat über die Ergebnisse jeder Prüfung Bericht zu erstatten, und sobald dieser Bericht vom Rat entgegengenommen ist, ist jedem Prüfling, der die Prüfung zufriedenstellend bestanden hat, hierüber vom Rat eine Bescheinigung auszustellen; jede derartige Bescheinigung muss von zwei Ratsmitgliedern unterzeichnet und vom Sekretär gegengezeichnet werden. — Jeder Prüfungs-Kandidat hat eine Nummer zu bekommen, die ihn solange bezeichnet, bis der vom Prüfungs-Ausschuss zu erstattende Bericht vom Rat entgegengenommen ist.

75. Abgesehen einzig von den im § 73 Absatz II vorgesehenen Fall hat jeder Prüfungs-Kandidat vor seiner Zulassung zur Prüfung, gleichviel ob Vor-, Mittel- oder Schlussprüfung, zwei Guineen für jede Prüfung als Prüfungsgebühr zu zahlen.

Vorprüfung.

76. Wer Articled Clerk zu werden wünscht, hat sich vor Abschluss des betreffenden Vertrages in einer Vorprüfung über den Besitz eines genügenden Masses allgemeiner Bildung auszuweisen, und es soll von diesem Zwange nur befreit sein,

1. wer auf irgend einer Universität des Vereinigten Königreichs einen akademischen Grad erlangt hat;
2. wer eine der folgenden Prüfungen bestanden hat:
   a) das „Responsions"-Examen der Oxforder Universität,
   b) das „Previous"-Examen der Cambridger Universität,

Digitized by Google

c) die „Kunstprüfung“ (examination in arts) fürs zweite Jahr an der Durhamer Universität,

d) die Matrikulierungs-Prüfung der Dubliner oder Londoner Universität,

e) die Vorprüfung der Viktoria-Universität in Manchester,

f) das „Moderations“-Examen des St. Davids-Kollege in Lampeter,

g) die „höhere“ Prüfung beim Prüfungs-Ausschuss der Oxforder und Cambridger Schulen,

h) die Prüfung fürs Erste Klassen-Zeugnis des College of Preceptors,

i) die Prüfung des Oxforder oder Cambridger „Senior-Lokal“,

k) die Prüfung des Oxforder oder Cambridger „Junior-Lokal“, die aber nur dann den Anforderungen des Instituts entspricht, wenn diejenigen, die sie bestanden haben, zur Zeit der Prüfung nicht über sechzehn Jahre alt waren,

l) die Prüfungen der Handelsschulen
an den Oxforder und Cambridger Schulen,
an der Viktoria-Universität in Manchester,
der Londoner Handelskammer (höhere Prüfung),
der Handelskammer in Manchester (Senior-Prüfung),

m) die durch die Beamten (Commissioners) des Zivildienstes für erstklassige Bureauarbeit (First Class Clerkship) im heimischen Dienst und für den Dienst in Indien (in the Home Civil Service, and for the India Civil Service) vorzunehmenden Prüfungen, und die „Further“-Prüfungen für die Königlichen Militärschulen (Colleges) in Sandhurst und Woolwich.

Wem von einer der genannten Universitäten ein akademischer Grad verliehen ist, oder wer eine der vorgedachten Prüfungen bestanden hat, darf vom Rat eine Bescheinigung verlangen, dass ihm die Ablegung der Vorprüfung erlassen ist.

Der Rat kann in besonderer, mit Angabe der betreffenden Verhandlungs-Gegenstände einzuberufenden Sitzung, in der mindestens zwölf Ratsmitglieder zugegen sein und drei Viertel davon für die betreffenden Anträge stimmen müssen, die folgenden Beschlüsse fassen:

Digitized by Google

a) dass die Ablegung der einen oder anderen der unter 2 gedachten Prüfungen von der „Vorprüfung" nicht entbinden soll;

b) dass dagegen die Ablegung irgend welcher anderen Prüfung von der Ablegung der „Vorprüfung" befreien soll.

Dabei sollen aber diejenigen, die vorm 1. August 1891 irgend eine Prüfung bestanden haben, die nach Massgabe früherer Bestimmungen von der Ablegung der „Vorprüfung" entbunden haben würde, unter allen Umständen auch jetzt noch der Ablegung der Vorprüfung enthoben sein. [1])

Der Rat kann in einer an oder vor dem 30. Januar 1895 mit Angabe des betreffenden Verhandlungs-Gegenstandes einzuberufenden Sitzung, in der mindestens zwanzig Ratsmitglieder zugegen sein und drei Viertel davon für den betreffenden Antrag stimmen müssen, beschliessen, dass Personen, die mindestens dreissig Jahre alt und am Tag ihrer Bewerbung volle zehn Jahre als Angestellte eines privilegierten Bücherrevisors (Chartered Accountant) tätig gewesen sind, von der Ablegung der „Vorprüfung" befreit sein sollen.

77. Vorprüfungen sind in der ersten Woche der Monate Juni und Dezember und dann weiter zu beliebigen anderen, vom Rat zu bestimmenden Zeiten abzuhalten.

78. Diese Vorprüfungen haben in den Amtsräumen (Offices) des Instituts oder auch in anderen, vom Prüfungs-Ausschuss von Zeit zu Zeit zu bestimmenden Räumen stattzufinden, und nicht minder können sie in

Birmingham,	Manchester,
Bristol,	Newcastle-on-Tyne,
Liverpool,	Sheffield,

oder auch nur in einigen dieser Städte abgehalten werden; die Prüfungs-Lokale in diesen Städten bestimmt ebenfalls der Prüfungs-Ausschuss, und nicht minder ernennt dieser in jeder Stadt, in der Prüfungen abgehalten werden sollen, mindestens zwei Fellows als Vorsitzende für die Prüfungen.

79. Die Vorprüfungen, die durchweg schriftlich erfolgen müssen, erstrecken sich auf folgende Fächer:

---

[1]) Es ist hier zu bemerken, dass die Bestimmungen des Kapitels VI erst seit Juni 1891 behördlich genehmigt und also jüngeren Datums als die meisten übrigen Satzungen sind.

Digitized by Google

Schreiben nach Diktat,
Schreiben eines kurzen englischen Aufsatzes,
Arithmetik,
Algebra bis zu den quadratischen Gleichungen,
Euklid (die ersten vier Bücher),
Geographie,
Englische Geschichte,
Latein (Anfangsgründe),

und auf beliebige zwei der folgenden Fächer, die vom Kandidaten ausgewählt werden können, doch so, dass mindestens eins der beiden Wahlfächer eine Sprache ist: — 1. Lateinisch; 2. Griechisch (alt); 3. Französisch; 4. Deutsch; 5. Italienisch; 6. Spanisch; 7. höhere Mathematik; 8. Physik; 9. Chemie; 10. Physiologie der Tiere; 11. Zoologie; 12. Botanik; 13. Elektrizität, Magnetismus, Heizung und Beleuchtung; 14. Geologie; 15. Stenographie.

80. Mindestens vier Monate vor dem Tag, an dem eine Vorprüfung abgehalten werden soll, hat der Prüfungs-Ausschuss ein Verzeichnis der Bücher aufzustellen, die zur Prüfung der Kandidaten in den obengenannten Wahlfächern erforderlich sind; eine Abschrift dieser Liste ist jedem zu überlassen, der sie zu erhalten wünscht.

81. Jeder Kandidat soll, wenn er dem Rat seinen Wunsch um Zulassung zur Prüfung mitteilt, zugleich die zwei Wahlfächer bestimmen in denen er sich prüfen zu lassen die Absicht hat; und ebenso hat er bei dieser Gelegenheit den Ort, an dem er geprüft zu werden wünscht, sowie sein Alter und seinen Wohnort, und nicht minder auch den Ort, an dem er seine Schulbildung erhalten, nebst Art und Umfang dieser letzteren anzugeben.

82. Die von den Examinanden zusammengestellten Prüfungs-Unterlagen sind den zu Vorsitzenden für die Prüfung ernannten Institut-Fellows in einem versiegelten Packet zu übermitteln, und diese Fellows haben sodann das Packet in Gegenwart der Kandidaten zu öffnen, sowie die Kandidaten zu ersuchen, in ihrer Gegenwart nach Diktat zu schreiben und schriftliche Antworten auf die in den Prüfungs-Unterlagen gestellten Fragen zu erteilen; ist dies geschehen, so sollen die betreffenden Fellows das nach Diktat Geschriebene nebst den geschriebenen Antworten unverzüglich dem Prüfungs-Ausschuss zustellen.

Mittelprüfung.

83. Jeder Articled Clerk hat sich gemäss § 12 des „Freibriefs“ nach Ablauf der ersten Hälfte seines vertrags-

Digitized by Google

mässigen Ausbildungsdienstes einer Mittelprüfung zu unterwerfen, durch die er die inzwischen in seiner beruflichen Ausbildung gemachten Fortschritte darzutun hat; diese Mittelprüfung ist ihm jedoch zu erlassen, sobald er nachweist, dass sein praktischer Ausbildungsdienst schon vor Erteilung des „Freibriefs" begonnen hat.

84. Die Mittelprüfungen haben in den Amtsräumen des Instituts, oder in andern vom Prüfungs-Ausschuss von Zeit zu Zeit zu bestimmenden Räumen stattzufinden, aber nicht, wie die Vorprüfungen, in der ersten, sondern stets in der zweiten Woche der Monate Juni und Dezember, vorausgesetzt, dass der Rat nicht irgendwelche andere Termine dafür bestimmt.

85. Die Mittelprüfung soll gleichfalls nur eine schriftliche sein und soll sich auf folgende Fächer erstrecken:

1. Buchhaltung und Abrechnungen (accounts), einschliesslich Teilhaberschaft und Vollstreckerschaft;
2. Auditing (Revisionskunde);
3. Rechte und Pflichten der Liquidatoren, Bevollmächtigten und Einnehmer.

Der Rat kann in besonderen Sitzungen, für die er bei der Einberufung den betreffenden Verhandlungsgegenstand ausdrücklich anzugeben hat, mit drei Vierteln der Stimmen aller Anwesenden beschliessen, dass sich die Prüfung auf andere als die angegebenen Fächer erstrecken, oder dass der Kreis dieser Fächer beliebig erweitert werden soll.

Schlussprüfung.

86. Wer nicht auf Grund irgendwelcher Bestimmungen des Freibriefs oder dieses Statuts ohne Ablegung einer Prüfung zur Erlangung der Mitgliedschaft berechtigt ist, hat seine beruflichen Fähigkeiten in einer „Schlussprüfung" zu bekunden.

87. Wer die Mittelprüfung bestanden hat, darf sich zur Schlussprüfung erst zwei Jahre später (d. h. also zwei Jahre nach Ablegung der Mittelprüfung) zur Schlussprüfung melden, es sei denn, er brauche infolge des Besitzes einer akademischen Würde nur drei Jahre dem praktischen Ausbildungsdienst obzuliegen, in welchem Fall er berechtigt ist, sich schon ein Jahr nach bestandener Mittelprüfung zur Schlussprüfung zu melden — vorausgesetzt allerdings, dass der Rat aus irgend einem triftigen (reasonable) Grund nicht vorzieht, ihn erst nach Ablauf seines praktischen Ausbildungsdienstes zur Schlussprüfung zuzulassen.

Digitized by Google

88. Die Schlussprüfungen haben in den Amtsräumen des Instituts oder in anderen vom Prüfungsausschuss von Zeit zu Zeit zu bestimmenden Räumen stattzufinden und zwar, soweit der Rat nicht andere Termine bestimmt, stets in der dritten Woche der Monate Juni und Dezember.

89. Die Schlussprüfung ist ebenfalls eine schriftliche, und sie soll folgende Fächer umfassen:

1. Buchhaltung und Abrechnungen (accounts), einschliesslich Teilhaberschaft und Vollstreckerschaft;
2. Auditing (Revisionskunde);
3. Rechte und Pflichten der Liquidatoren, Bevollmächtigten und Einnehmer;
4. die Grundzüge des Konkursgesetzes;
5. die Grundzüge des Gesetzes betreffend die Aktiengesellschaften;
6. die Grundzüge des Handelsrechts;
7. die Grundzüge des Gesetzes über die richterlichen Urteile und Entscheidungen.

Der Rat kann in späteren Sitzungen, bei deren Einberufung der betreffende Verhandlungs-Gegenstand stets ausdrücklich anzugeben ist, mit drei Vierteln der Stimmen aller Anwesenden andere als die oben angegebenen Fächer festsetzen, und nicht minder kann er den Kreis dieser Fächer entsprechend erweitern[1]).

Anderweite, den Schlussprüfungen gleich zu achtende Prüfungen.

90. Der Rat kann in einer nach § 14 des Freibriefes einzuberufenden Sitzung vermöge der ihm zustehenden Befugnisse irgend einen Bewerber um die Mitgliedschaft als Associate aufnehmen, der schon vorm Inkrafttreten der ersten, nach den Vorschriften des „Freibriefes" aufgestellten Satzungen vom 21. März 1882 mindestens fünf Jahre ununterbrochen als öffentlicher Bücherrevisor, oder

---

[1]) Den theoretischen Unterricht an die Studenten des Instituts vermitteln besondere, vom letzteren unterhaltene Societies und zwar die folgenden:

Birmingham Chartered Accountants Student's Society,
Bristol " " " " ,
The Chartered Accountants Student's Society of London and of Hull,
Leeds and District Chartered Accountants Student's Association,
Liverpool " " " " ,
Manchester " " " Society,
Sheffield " " " " .

Digitized by Google

als Angestellter eines öffentlichen Bücherrevisors fungiert hat, oder der vorm Inkrafttreten jener Satzungen fünf Jahre lang nur zum Teil als öffentlicher Bücherrevisor und zum andern Teil als Angestellter eines öffentlichen Bücherrevisors fungiert, ausserdem aber vor den Examinatoren des Instituts eine der Schlussprüfung gleichkommende Sonderprüfung bestanden hat. Jeder auf Grund dieses § oder des § 36 der Statuten zur Mitgliedschaft sich Meldende, der sich nicht an der gewöhnlichen Schlussprüfung beteiligen, sondern sich einer dieser gleichstehenden Sonderprüfung unterwerfen will, muss diese seine Absicht genau in derselben Form anzeigen, in der die Meldung zur Schlussprüfung erfolgen muss. Ferner hat er auch bei der Meldung zwei Guineen als Prüfungsgebühr zu zahlen und mindestens dreissig Tage vor der Prüfung dem Rat nachzuweisen, dass allen für seinen besonderen Fall vorgesehenen Anforderungen von ihm entsprochen ist.

91. Die den Schlussprüfungen entsprechenden Sonderprüfungen sollen zur selben Zeit und am selben Ort, und ebenso auch ganz in derselben Art und Weise abgehalten werden, wie die Schlussprüfungen, und jedem, der solche Sonderprüfung zur Zufriedenheit des Prüfungs-Ausschusses besteht, ist darüber vom Rat eine Bescheinigung (Certificate) auszustellen, welch letzterem ganz derselbe Wert und dieselbe Bedeutung innewohnen soll wie der Bescheinigung über die Schlussprüfung.

Kapitel VII. — Instituts-Versammlungen.

92. Jeden ersten Mittwoch im Mai (das erstemal im Jahre 1882), oder auch an anderen vom Rat zu bestimmenden Tagen hat in London eine vom Rat einzuberufende Instituts-Versammlung (Annual Meeting) stattzufinden. Diese Versammlungen sollen „Instituts-Jahres-Versammlungen“ (General-Versammlungen) heissen und sollen der Erledigung der gewöhnlichen Jahresgeschäfte gewidmet sein; als „gewöhnliche Jahresgeschäfte“ gelten beispielsweise die Wahl der Ratsmitglieder und Revisoren (Auditoren), sowie die vom Rat zu bewirkende Erstattung des Geschäftsberichts übers letztverflossene Geschäftsjahr.

93. Ferner kann der Rat, so oft ers für nötig hält, Sonder-Versammlungen einberufen, und er muss solche einberufen, sobald er von mindestens 40 Mitgliedern unter Angabe des betreffenden Verhandlungs-Gegenstandes schriftlich dazu aufgefordert wird. Die Einberufung einer

Digitized by Google

derartigen Sonder-Versammlung muss innerhalb 21 Tagen nach Eingang der betreffenden schriftlichen Eingabe durch den Rat erfolgen.

94. Anträge, die sich auf andere als die im § 92 besagten „gewöhnlichen" Geschäfte beziehen, müssen, wenn sie in der General-Versammlung (Jahres-Versammlung) zur Verhandlung kommen sollen, dem Rat mindestens 21 Tage vorm 1. Mai schriftlich übermittelt werden, und es darf über Anträge, die nicht in dieser Weise vorher eingebracht sind, in der General-Versammlung nicht verhandelt werden.

95. Der Rat soll nicht weniger als sieben, und nicht mehr als vierzehn Tage vor jeder Instituts-Versammlung jedem Mitglied an die vom Sekretär registrierte Adresse eine Einladung zugehen lassen, in der Tag, Ort und Stunde der Versammlung genau angegeben ist. In Sonderversammlungen dürfen nur diejenigen Gegenstände verhandelt und erledigt werden, die in der vorher bekannt gegebenen Tagesordnung ausdrücklich genannt sind.

Der Einladung zur Generalversammlung (Jahres-Versammlung) hat der Rat eine Abschrift der von Mitgliedern etwa gestellten Anträge, wie auch eine Abschrift des vom Rat zu erstattenden Jahresberichts nebst Jahresrechnung und Revisionsbericht, und nicht minder ein Verzeichnis der für die Wahl als Ratsmitglieder oder Revisoren vorgeschlagenen Personen beizufügen, doch soll der Nichtempfang derartiger Einladungen kein Mitglied berechtigen, die betreffenden Verhandlungen für ungültig zu erklären.

96. Leiter der Instituts-Versammlungen (Vorsitzender) soll der Instituts-Präsident, und in dessen Abwesenheit der Vize-Präsident sein; sind beide nicht zugegen, so ist der Verhandlungsleiter (Chairman) aus der Mitte der anwesenden Ratsmitglieder, oder, falls auch von diesen keins anwesend, aus der Mitte der anwesenden Mitglieder zu wählen.

97. Generalversammlungen, in denen eine halbe Stunde nach Ablauf der vorher bestimmten Eröffnungszeit nicht wenigstens zwanzig Mitglieder gegenwärtig sind, sollen auf vierzehn Tage vertagt und alsdann im selben Raum und zur selben Stunde wie die erstberaumte abgehalten werden; haben sich auch zu dieser zweitanberaumten Versammlung eine halbe Stunde nach Ablauf der vorher bestimmten Eröffnungszeit nicht wenigstens zwanzig Mitglieder eingefunden, so ist die Versammlung abermals

Digitized by Google

auf zwei Wochen zu vertagen und dann im selben Raum und zur selben Stunde abzuhalten; geht's auch mit dieser dritten Versammlung nichts anders als mit den beiden ersten, so soll so lange mit der Vertagung fortgefahren werden, bis die vorgeschriebene Mitgliederzahl rechtzeitig beisammen ist. Sonder-Versammlungen, zu denen sich eine halbe Stunde nach Ablauf der bestimmten Eröffnungszeit nicht wenigstens dreissig Mitglieder eingefunden haben, gelten eo ipso als aufgelöst.

98. In anderen als den im § 97 angegebenen Fällen darf der Vorsitzende einer Instituts-Versammlung nur mit Zustimmung der Versammlung die Vertagung verfügen, und in vertagten Versammlungen ist nur über diejenigen Gegenstände zu verhandeln und zu beschliessen, die in der vorher abgebrochenen Versammluug unerledigt geblieben, bezw. gar nicht zur Verhandlung gekommen sind. Zu vertagten Versammlungen sind die Mitglieder nur dann nochmals einzuladen, wenn dies bei der Vertagung ausdrücklich beschlossen ist.

99. Beschlüsse werden in den Instituts-Versammlungen im allgemeinen durch Erheben der Hände gefasst, und die Erklärung des Vorsitzenden, dass die Mehrheit für oder gegen den betr. Antrag sei, bildet den Schluss der Abstimmung. Soweit sich's nicht um die Wahl des Vorsitzenden und der Stimmensammler (Scrutineers), sowie um die Vertagung von Versammlungen handelt, ist auch namentliche Abstimmung (durch Stimmlisten und Stimmzettel) zulässig, doch ist diese nur auf schriftlichen Antrag von mindestens zehn der anwesenden Mitglieder zuzulassen.

100. Die namentlichen Abstimmungen erfolgen in der Weise, dass der Rat, nachdem die betreffenden Anträge und Abänderungs-Vorschläge vom Vorsitzenden noch in der betreffenden Versammlung in sinngetreuer Form niedergeschrieben und bekannt gegeben worden sind, längstens sieben Tage nach der Versammlung allen Mitgliedern Stimmzettel mit den fraglichen Anträgen und Abänderungs-Vorschlägen zugängig macht, und dass diese Stimmzettel von den Mitgliedern innerhalb vierzehn Tagen mit dem Stimmvermerk „Ja" oder „Nein" an den Rat wieder zurückgesandt werden.

101. Durch die Einbringung irgend eines Antrags auf namentliche Abstimmung soll die Verhandlung über die anderweiten Gegenstände der Tagesordnung in keiner Weise verhindert werden.

Digitized by Google

102. In jeder Instituts-Versammlung, in der entweder schon statutengemäss durch Stimmzettel abzustimmen ist, oder in der der Antrag auf namentliche Abstimmung gestellt wird, sind fünf der anwesenden Mitglieder als Stimmensammler (Scrutineers) zu wählen, von denen dann beliebige drei speziell zuständig sein sollen.

103. Die Stimmensammler (Scrutineers) sollen frühestens fünfzehn und längstens achtzehn Tage nach den betreffenden Versammlungen zusammenkommen, und entweder alle oder auch nur drei von ihnen sollen einen Bericht über das Resultat der Abstimmung aufsetzen, aus welchem Bericht aber stets ersichtlich sein muss, wer „für" und wer „gegen" die betreffenden Anträge und Abänderungsvorschläge gestimmt hat, und aus welchen Gründen „für" oder „gegen" gestimmt worden ist. Dieser Bericht soll so schnell als möglich an die Mitglieder des Rats befördert werden, und die Abstimmung soll als an dem Tag erfolgt anzusehen sein, an dem der Bericht der Stimmensammler unterzeichnet und an den Rat befördert worden ist.

104. Protokolle mit Angabe der sämtlichen Verhandlungs-Gegenstände und Beschlüsse sind in besondere Protokollbücher zu schreiben, und jedes vom Vorsitzenden der betreffenden Versammlung unterschriebene Protokoll soll als genügende Beurkundung der stattgefundenen Verhandlungen und Beschlüsse anzusehen sein.

Kapitel XIII. — Dauernde und zeitweise Ausschliessung von der Mitgliedschaft.

105. In jedem Jahr ist aus der Mitte der Ratsmitglieder ein aus mindestens sieben Mitgliedern bestehender Ausschuss zu wählen, dessen spezielle Aufgabe es sein soll, alle unter § 19 und 20 des „Freibriefs" fallenden Fragen der allgemeinen Berufs-Praxis, sowie die etwa einlaufenden Beschwerden über schlechte Führung der Articled Clerks zu untersuchen.

106. Der Sekretär ist verpflichet, jedes Mitglied aber und jede irgendwie gekränkte Person berechtigt, alle zu seiner Kenntnis gekommenen Tatsachen, die eine Untersuchung nach § 107 als notwendig erscheinen lassen, dem in § 5 gedachten Ausschuss zu unterbreiten.

107. Alle Fragen und Angelegenheiten, die nach der Meinung des Ausschusses weitere Verfolgung oder

Digitized by Google

Behandlung erfordern, hat der Ausschuss in Form von Beschwerden dem Rat zu unterbreiten.

108. Im Fall der Suspendierung oder Ausschliessung von Mitgliedern soll es dem Rat freistehen, die Namen der suspendierten oder ausgeschlossenen Mitglieder in beliebig auszuwählenden Zeitungen zu veröffentlichen.

109. Im Fall der Suspendierung oder Ausschliessung von Mitgliedern haben diese alle in ihrem Besitz befindlichen Bescheinigungen der Mitgliedschaft an den Rat abzuliefern, von dem sie dann ungültig gemacht (cancelled) oder — im Fall der Suspendierung — für die Dauer der Suspendierung aufbewahrt werden.

Kapitel IX. — Audit (Prüfung der Jahresrechnung).

110. Das Institut soll in jeder Generalversammlung zur Prüfung der Jahresrechnung zwei Auditoren (Revisoren) wählen. Die diesen Auditoren für ihre Mühewaltung zu gewährende Entschädigung bestimmt die Generalversammlung.

111. Die ersten Auditoren sind von einer eigens zu diesem Zweck einzuberufenden Sonderversammlung zu wählen, und zwar muss diese Versammlung frühestens 28 und längstens 42 Tage nach dem Tag stattfinden, an dem der Rat die behördliche Genehmigung der Statuten erhalten hat.

112. Die Auditoren werden nur auf ein Jahr (bis zur nächsten Generalversammlung) gewählt, sind aber stets wieder wählbar.

113. Die Auditoren sind von zwei Institutsmitgliedern schriftlich vorzuschlagen (to nominate) und zwar in der Weise, dass die betreffenden schriftlichen Nominierungen von den nominierenden zwei Mitgliedern sowohl, als auch von den betreffenden zwei Auditoren zu unterschreiben und dann bei der Geschäftsstelle des Instituts einzureichen sind. Diese Einreichung der Nominationen haben bei der Wahl der ersten Auditoren innerhalb vierzehn Tagen nach dem Tag, an dem der Rat die behördliche Genehmigung der Statuten erhalten hat, bei späteren Wahlen aber volle einundzwanzig Tage vorm 1. Mai zu erfolgen. Die amtierenden Auditoren sollen in jeder Generalversammlung in erster Reihe für die Neuwahlen in Berücksichtigung gezogen werden, es sei denn, dass sie ausdrücklich erklärt hätten, eine eventuelle Wiederwahl nicht annehmen zu wollen,

LIBRARY OF THE UNIVERSITY OF CALIFORNIA
Digitized by Google

114. Die Abrechnungen (accounts) des Instituts aus der Zeit vom Tag des „Freibriefs" bis Ende 1881 sollen von den ersten Auditoren geprüft und der ersten Generalversammlung vorgelegt werden; späterhin hat dann der Rat den Auditoren die Abrechnungen fürs jeweils verflossene Geschäftsjahr spätestens einen Kalendermonat nach jeder Generalversammlung zuzustellen und die Auditoren haben in längstens vierzehn Tagen nach der Generalversammlung die Abrechnungen zu prüfen und den vorgeschriebenen Bericht zu erstatten.

115. Das Institut kann zu beliebiger Zeit in einer Sonderversammlung mit den Stimmen von zwei Dritteln der anwesenden Mitglieder beschliessen, dass irgend ein Auditor vor Ablauf seiner Amtsperiode seines Amtes entsetzt werde, und es kann an dessen Stelle in derselben Versammlung mit irgend einer Mehrheit eine andere geeignete Persönlichkeit wählen; wird in solchem Fall namentliche Abstimmung verlangt, so gilt der bezügliche Antrag nur dann für angenommen, wenn er eine Zweidrittelmehrheit findet. Die als Ersatzmann für den abgesetzten Auditor erwählte Person hat so lange zu amtieren, wie der abgesetzte Auditor zu amtieren verpflichtet gewesen, wenn er nicht abgesetzt worden wäre.

Kapitel X. — Sicherstellung der Beamten.

116. Den Ratsmitgliedern, Auditoren, Sekretären und anderen Beamten sind aus der Institutskasse alle bei und durch Erfüllung ihrer Amtspflichten ihnen erwachsenden Verluste und Unkosten zu ersetzen, ausgenommen diejenigen, die ihnen durch eigene vorsätzliche Verfehlung entstehen.

117. Kein Ratsmitglied, wie auch kein Auditor, Sekretär oder anderer Beamter soll für ein anderes Ratsmitglied oder einen anderen Auditor, Sekretär oder sonstigen Beamten irgendwie haftbar sein, und zwar auch dann nicht, wenn sich's um gemeinsam vereinnahmtes Geld, oder gemeinsam entgegengenommene Dokumente, oder sonst eine gemeinsam ausgeführte Institutsangelegenheit und um irgendwelche, dem Institut erwachsene Verluste oder Unkosten handelt; nur für solche Verluste und Unkosten haften die Institutsbeamten, die durch deren vorsätzliche Verfehlungen dem Institut erwachsen. [1])

---

[1]) Wie das „Institute of Chartered Accountants" nach einer früheren Fussnote acht besondere Vereine für fachliche Unterrichtszwecke unterhält, so besitzt es auch (gleich der Society of Accountants and Auditors) einen eigenen Unterstützungsfond, der von der

Digitized by Google

In den hier mitgeteilten statutarischen Bestimmungen über den obligatorischen Vorbereitungsdienst und die Einsetzung des Council als Prüfungsbehörde und Ehrenrat liegt das Korrelat zu dem den Mitgliedern gegebenen Vorrecht, sich als „Chartered Accountants" (privilegierte Bücherrevisoren) bezeichnen zu dürfen. Insbesondere haben die Chartered Accountants ebensowenig ein Monopol für die Ausübung des Bücherrevisoren-Berufs wie ihre vereidigten Kollegen in Deutschland. Es steht vielmehr jedermann frei, sich mit Accountancy zu befassen, aber es kann freilich auch jedermann, der das Zeug dazu hat, Chartered Accountant werden, während in Deutschland die Erlangung der Würde eines (durch Vereidigung) privilegierten Bücherrevisors vom Belieben der betreffenden Behörden und nicht minder von der sog. Bedürfnisfrage abhängig ist.

D. Die englische Revisionspraxis.

a) Einleitung.

Den Geschäftskreis der englischen Accountanten habe ich zwar schon im vorigen Kapitel skizziert, aber nur ganz schematisch; hier möchte ich über ihn noch einiges Allgemeine sagen.

Wir haben gesehen, dass die Funktionen der englischen Accountants in zwei Hauptgruppen zerfallen: in die als Buchsachverständige und in die als Treuhänder (Sicherheitspersonen). Aber bei der ersteren Hauptgruppe muss wiederum unterschieden werden zwischen der rein buchhalterischen und der rein revisorischen Tätigkeit. Soweit der englische Accountant als Revisor tätig, wird er, wie bereits festgestellt ist, Auditor, und seine Tätigkeit Auditing genannt. Speziell in dieser Eigenschaft nun hat der englische Accountant ein Ansehen und eine Bedeutung erlangt, die vom Nichtengländer nur dann voll erfasst und gewürdigt werden kann, wenn er die einschlägigen Dinge wirklich gründlich studiert. Es ist ja in den letzten Jahren über diesen Punkt von deutschen Federn ziemlich viel zusammengeschrieben worden, aber — soweit ich

„Chartered Accountants Benevolent Association" verwaltet wird. Der Fond gewährt einmalige Unterstützungen wie auch Jahresrenten an notleidende Mitglieder und deren Hinterbliebene. Mitglied dieses Unterstützungsvereins kann nur werden, wer entweder mindestens 25 Mark als Jahresbeitrag, oder 250 Mark als einmaligen Beitrag zahlt.

Digitized by Google

sehen kann — fast immer nur vom rechts-theoretischen, genauer gesprochen: vom aktienrechtlichen Standpunkt aus. Damit aber erschöpft man die praktische Bedeutung der englischen Auditing noch lange nicht. Es genügt nicht, darauf hinzuweisen, dass durch die Aktiennovelle von 1900 die Auditing zur gesetzlichen Zwangseinrichtung für alle eingetragenen Gesellschaften (ohne jede Ausnahme) erhoben worden ist, und es genügt auch nicht, nur über Wesen und Wirkung jener Novelle zu schreiben. Es müsste vielmehr die englische Auditing einmal in ihrer Ganzheit geschildert, d. h. es müsste gezeigt werden, wie sie sich historisch entwickelt hat, was sie technisch leistet und was sie für die Allgemeinheit bedeutet. Hoffentlich findet sich recht bald eine berufene deutsche Feder, die uns mit einer derartigen Darstellung beschenkt; zeitgemässeres als das Erscheinen eines solchen Werkes würde kaum denkbar sein. Ich für meine Person habe mich hier auf blosse Andeutungen zu beschränken, und auch diese muss ich möglichst eng umrahmen. Betreffs der historischen Entwicklung der Auditing mag vorläufig das genügen, was ich bereits über die Geschichte der Accountancy und damit auch über die Geschichte der Auditing gesagt; nur einiger Daten über die nationale Bedeutung und die technische Leistungsfähigkeit der Auditing bedarf es hier noch.

Es existieren in England verschiedene Spezialwerke über die Auditing, doch ist die bereits angezogene „Auditing" von Dicksee, soviel ich weiss, das einzige Werk, das die gesamte Praxis des Auditors wirklich erschöpfend behandelt und als unbedingt zuverlässige Führerin durch das grosse Gebiet der Auditing gelten kann.

Dieses Werk nun zerfällt in folgende neun Hauptabschnitte:

1. Buchführungsmethoden.
2. Die verschiedenen Arten und Formen der ständigen Revisionen.
3. Die Arbeit von der Probebilanz bis zur Schlussbilanz.
4. Was sind Gewinne?
5. Die rechtliche und tatsächliche Stellung des Auditors.
6. Die Pflichten des Auditors.
7. Gelegentliche Revisionen (investigations) zu bestimmten Sonderzwecken.
8. Auszüge aus sämtlichen auf das englische Wirtschaftsleben bezüglichen Gesetzen.

Digitized by Google

9. Gerichtliche Entscheidungen über die verschiedenartigsten Fragen und Seiten der Bücherrevision.

Diese Abschnitte sind ohne Ausnahme und in allen Teilen von Wert, aber sie machen etwa neun Zehntel des ganzen Buches aus, und das Buch ist fast 800 Seiten stark! Dass ich unter diesen Unständen im folgenden nur ein paar Stichproben daraus gebe, wird der freundliche Leser wohl oder übel in den Kauf nehmen müssen.

b) Die David Chadwickschen „Revisions-Instruktionen".

Der Verfasser der „Auditing" berichtet u. a., dass bei vielen englischen Auditors die Gepflogenheit besteht, ihr Revisionspersonal mit gedruckten, in sog. Revisionsnotizbücher eingebundenen Revisionsinstruktionen versehen und diese Instruktionen bei der Arbeit gewissermassen als Stützpunkte benutzen zu lassen. Besonders häufig scheinen diejenigen Instruktionen benutzt zu werden, die vom englischen Bücherrevisor David Chadwick auf Grund einer nahezu 50jährigen Praxis aufgestellt und wie folgt von mir verdeutscht worden sind:

1. „Beim Beginn einer neuen Audit verschaffe Dir ein Verzeichnis aller vorhandenen Bücher sowie aller derjenigen Personen (Chefs oder Angestellte), die zur Inempfangnahme und zur Auszahlung von Geldern sowie zur Bestellung von Waren (zum Einkauf) berechtigt sind."

2. „Bei Aktiengesellschaften sind die statutarischen und protokollarischen Bestimmungen über Inempfangnahme und Auszahlung von barem Gelde, sowie über das Ausschreiben der Checks und nicht minder über das Acceptieren und Girieren von Wechseln zu beachten."

3. „Mache Dir genaue Aufzeichnungen über das jeweils vorhandene konkrete Buchführungssystem und notiere auch die Art, wie die Richtigkeit der Rechnungen geprüft und bestätigt zu werden pflegt, und ob die Bezahlung der Rechnungen ausschliesslich oder nur im allgemeinen durch Checks erfolgt."

4. „Achte genau darauf, ob Rechnungen und Belege durch einen besonderen Ausschuss oder wie sonst dem Direktorium vorgelegt werden, und ob ihre Prüfung und Bestätigung in systematischer Weise erfolgt. Alle Abweichungen von der bestehenden Regel sind sorgfältig zu notieren."

Digitized by Google

5. „Alle Posten im Kassabuch sind mit dem Bankverrechnungsbuch (Gegenbuch, Depositen-Kontobuch) und den Belegen zu vergleichen und zu jedem Posten im Kassabuch und im Bankgegenbuch hast Du Deinen Revisionsvermerk (die Anfangsbuchstaben Deines Namens) zu setzen. Auch ist festzustellen, ob das Bankverrechnungsbuch genügend oft nachgetragen und intern geprüft worden ist.

Notiere sorgsam alle baren Einnahmen und Ausgaben, die Dir aus irgend einem Grunde mit den bestehenden Einrichtungen oder Gepflogenheiten nicht im Einklang zu stehen scheinen, oder die Du überhaupt als aussergewöhnliche erkennst."

7. „In betreff der Zahlungen für Löhne und Spesenkasse (Petty Cash) notiere etwa vorhandene ungewöhnliche oder der bestehenden Uebung zuwiderlaufende Posten, und lasse keinen Posten durch, der nicht ordnungsgemäss belegt werden kann."

8. „Wird ausser dem unreinen Kassabuch noch ein reines Kassabuch geführt, so ist zu untersuchen, ob alle Posten aus dem ersteren richtig und gewissenhaft übertragen sind, sowie ob der Abschluss des reinen Kassabuchs ordnungsgemäss vorgenommen und der Kassabestand in allen Fällen vorschriftsmässig bestätigt und anerkannt ist."

9. „Ist das reine Kassabuch nicht vollständig nachgetragen, so stelle fest, für welche Zeit und aus welchen Gründen das der Fall."

10. „In allen Fällen, wo Zweiggeschäfte ohne selbständige Verwaltung vorhanden, erkundige Dich genau nach der Form, in der Betriebsberichte, Abrechnungen und Ausgabeetat dem Hauptgeschäft zu unterbreiten sind."

11. „Prüfe alle Tagebücher und sieh zu, ob die Ein- und Verkaufsbücher ordnungsgemäss und vollständig nachgetragen und die Rechnungen auf Mengen und Preise genau geprüft und nachgerechnet sind. Vergewissere Dich auch, dass alle Verpflichtungen des laufenden Jahres richtig in Rechnung gestellt d. h. gebucht sind."

12. „Vergleiche die Uebertragungen ins Reskontro (Kontokorrent) mit den Ein- und Verkaufsbüchern, (Kladden und Fakturenbüchern) sowie mit dem Kassabuch, Wechselbuch und Memorial — kurz mit allen Grund- oder Vorbüchern, die nur irgend in Frage kommen."

13. „Vergleiche die Eintragungen ins (Geheim-) Hauptbuch mit den Journalisierungen aus Ein- und Verkaufsbüchern, Wechselbüchern und Kassabüchern und prüfe auch sämtliche Journalisierungen auf ihre Richtigkeit."

Digitized by Google

14. „Prüfe alle Bücher für ein- und ausgehende Wechsel und notiere dabei alle Appoints, die überfällig, prolongiert und unbezahlt geblieben sind. Vergleiche auch alle für derartige Wechsel etwa geleisteten Sicherheiten."

15. „Prüfe das Aktienregister und sieh zu, 1. ob die für Einzahlungen auf Aktien eingangenenen Beträge richtig in den Bankgegenbüchern, sowie auf dem Konto der betreffenden Aktionäre im Aktienhauptbuch stehen; 2. ob alle Aktienübertragungen richtig gestempelt und vorgemerkt sind; 3. ob das gezeichnete und eingezahlte Aktienkapital sowie die etwaigen Einzahlungsrückstände in der Bilanz richtig angegeben sind."

16. „Prüfe das Verzeichnis der auf dem Grundbesitz der Firma ruhenden Hypotheken und ebenso auch das Verzeichnis der ausgegebenen Schuldverschreibungen (debenture bonds). Alle hierauf bezüglichen Ein- und Auszahlungen sind ebenfalls genau zu prüfen und mit den betreffenden Posten im Bankverrechnungsbuch zu vergleichen."

17. „Prüfe die Inventuraufstellungen darauf hin, ob alle Lagerbogen und Aufnahmen von den Abteilungschefs gezeichnet (bescheinigt) und die Transporte nach dem General-Warenkonto richtig vorgenommen sind. Sodann ermittle und notiere, ob die fertigen und halbfertigen Waren zum Kostpreis oder wie sonst, eingestellt und ob die Lageraufnahmen in Bezug auf Mengen und Preise von einem besonderen Kontrolleur oder Taxator als richtig anerkannt worden sind. (Letzteres kommt natürlich nur bei grossen Betrieben in Frage.)"

18. „Wenn Du das Gewinn- und Verlust-Konto prüfst, so notiere Dir die erfolgten Abschreibungen für Abnutzung und Wertverlust."

19. „Sorge, dass das Kapitalkonto in der Bilanz keinerlei Aenderungen mehr erfährt — es seien denn solche, die der Aufsichtsrat ausdrücklich genehmigt hat. Beachte auch den Unterschied, der zwischen wirklich neuen Fabrikanlagen und blossen Ersatzbauten besteht."

20. „Vergewissere Dich, dass etwaige Erwerbungen von Grundeigentum genau in dem vom Gesellschaftsstatut festgelegten Rahmen und unter Einhaltung aller gesetzlichen Formen stattgefunden haben, sowie dass alle bezüglichen Zahlungen in rechtsgültiger, den zu Rate gezogenen Rechtsanwalt nicht minder wie den Aufsichtsrat befriedigender Weise geleistet, und alle bezüglichen

Digitized by Google

Dokumente vorhanden und gut verwahrt, auch ihr Vorhandensein und ihre gute Verwahrung gebührend bescheinigt sind. Dann überzeuge Dich auch von der Richtigkeit aller in den Büchern stehenden Bankguthaben und Bankdepôts an Wechseln und Wertpapieren."

21. „Endlich überzeuge dich von der Richtigkeit aller von den Büchern ausgewiesenen Bestände an barem Gelde, Wechseln und Wertpapieren [1])."

c) Die technische Handhabung der ständigen Revision.

Die eben angeführten Revisionsinstruktionen sind, wie bereits erwähnt, in Notizbücher eingeheftet, mit denen der englische Bücherrevisor sein Personal versieht [2]). Aber nicht nur diese Instruktionen stehn in den Büchern, sondern noch eine ganze Menge anderer Dinge; namentlich sind in ihnen auch alle zur ständigen Revision gehörigen, bezw. vom Chef der betreffenden Accountanten-Firma angeordneten Einzelarbeiten durch entsprechenden Vordruck bezeichnet, sodass das Revisionspersonal über den Umfang seiner Aufgabe stets völlig im klaren ist. Die bei grösseren englischen Betrieben gewöhnlich in Frage kommenden Bücher sind die folgenden: Kassabuch

---

[1]) Diese Instruktionen gelten in einzelnen Punkten natürlich nur für englische Verhältnisse, in ihrer Ganzheit aber kommt ihnen zweifellos internationale Bedeutung zu: sie sind als eine Art Revisionskompendium für mittlere und grosse Industrie-Betriebe (speziell Aktien-Betriebe) überhaupt zu bezeichnen, da alle wesentlichen Punkte, auf die es bei der Revision eines grossen kaufmännischen Rechnungswesens ankommt oder doch ankommen sollte, durch sie getroffen sind. — Ein Vergleich zwischen diesen Instruktionen für englische Revisoren und den von deutschen Handelskammern erlassenen Revisionsvorschriften (siehe den vorigen Abschnitt über den deutschen Berufsrevisor!) drängt sich hier wohl von selber auf.

[2]) Die ausserordentliche Leistungsfähigkeit des englischen Bücherrevisors beruht, wie bereits angedeutet wurde, in der Hauptsache auf zweierlei: auf der ihm zur Verfügung stehenden ziel- und erfolgsicheren Revisionstechnik und auf dem Vorhandensein eines auf diese Technik eingeschworenen zahlreichen Hilfspersonals. Es gibt englische Accountanten-Firmen mit einem Hilfspersonal von über hundert Köpfen, während bei uns in Deutschland selbst die Deutsche Treuhandgesellschaft für Revisionszwecke nur einige wenige Köpfe fest angestellten Personals zur Verfügung hat. Dass unter solchen Umständen bei uns die rasche und dabei doch gründliche und wirksame Durchführung einer Revision in grossen Betrieben beinahe als unmöglich bezeichnet werden muss, wird man begreiflich finden. Eine einzelne Person ist solcher Aufgabe absolut nicht gewachsen und kann ihr nicht gewachsen sein; sie muss sich im allgemeinen mit Stichproben begnügen und diese haben in den weitaus meisten Fällen so gut wie gar keinen Wert.

Digitized by Google

— kleines Kassabuch — Lohnbuch — Einkaufsbuch — Einkaufsretourenbuch — Verkaufsbuch — Verkaufsretourenbuch — Barverkaufsbuch — Trattenbuch — Acceptenbuch — Reskontro (Kontokorrent) — Memorial — Hauptbuch — Dividendenbuch — Zinsen für Schuldverschreibungen — Lagerbuch — Probebilanzenbuch — Buch für Bilanzen nebst Gewinn- und Verlustrechnung[1]). Für jedes dieser Bücher, oder höchstens für zwei derselben, ist im Notizbuch eine Seite reserviert und unter jedem Buchnamen stehen die betreffenden Revisionsarbeiten verzeichnet, während sich seitwärts von den Buchnamen Doppelspalten für die 12 Monate befinden, die deshalb notwendig sind, weil bei der ständigen Revision allmonatlich revidiert zu werden pflegt; in die Spalten notiert der Revidierende zuerst das Datum, an dem jede einzelne Arbeit beendet worden ist, und dahinter den Anfangsbuchstaben seines Namens. — Um die Sache ganz klar zu machen, setze ich hier das Schema der ersten, das Bücherverzeichnis enthaltenden Seite eines solchen Notizbuchs und dann noch das Schema der zweiten Seite mit den für's Kassabuch vorgesehenen Arbeiten her.

Erste Seite.
Verzeichnis der vorhandenen und zu revidierenden Bücher.

(NB. Notiere jede Aenderung im Verrechnungswesen seit der letzten Audit.)

1. Kassabuch.
2. Kl. Kassabuch.
3. Lohnbuch.
4. Einkaufsbuch.
5. Einkaufs-Retourenbuch.
6. Verkaufsbuch.
7. Verkaufs-Retourenbuch.
8. Barverkaufsbuch.
9. Trattenbuch.
10. Acceptenbuch.
11. Reskontro (Kontokorrent).
12. Memorial.
13. Hauptbuch.
14. Dividendenbuch.
15. Zinsenbuch für Schuldverschreibungen.
16. Lagerbuch.
17. Probebilanzenbuch.
18. Buch für Bilanzen nebst Gewinn- u. Verlustrechnung.

---

[1]) Ausser diesen Büchern findet sich bei den englischen Aktiengesellschaften noch das gesetzlich vorgeschriebene Pfandbuch, das auf Grund des Gesetzes von 1862 von jeder Limited Company zu führen ist. (Das von der Companies-Act von 1900 für jede Company vorgeschriebene zweite Pfandbuch ist nicht von den Gesellschaften, sondern vom behördlichen „Registrar of Joint Stock Companies" zu führen.) Aber auch mit der Anführung dieser Pfandbücher ist die Liste der bei den englischen Aktiengesellschaften üblichen Geschäftsbücher noch bei weitem nicht erschöpft; nur glaube ich, dass die lückenlose Aufzählung aller Bücher hier nicht notwendig ist.

Digitized by Google

Zweite Seite[1]).

Revision des Kassabuchs.

Einzelarbeiten	Januar		Februar		März		April		Mai		Juni	
Kassabuch												
Additionen geprüft	8/2	F. D.	4/3	F. D.								
Einnahmen mit den Belegen verglichen	12/2	F. D.	9/3	F. D								
Ausgaben mit den Belegen verglichen	15/2	F. D.	12/3	F. D.								
Banksaldo bestätigt	16/2	F. D.	14/3	F. D.								
Bankzinsen und Bank-provisionen geprüft	16/2	F. D.	14/3	F. D.								
Kassenbestand geprüft	17/2	F. D.	16/3	F. D.								
Posten für's Einkaufs-Hauptbuch geprüft	20/2	F. D.	18/3	F. D.								
Posten für's Verkaufs-Hauptbuch geprüft	22/2	F. D.	20/3	F. D.								
Posten für's Geheim-Hauptbuch geprüft	24/2	F. D.	22/3	F. D.								
Posten für's Personen-Hauptbuch geprüft	26/2	F. D.	24/3	F. D.								

In ähnlicher Weise wie das Kassabuch werden dann natürlich auch die andern Bücher geprüft, doch wird die gesamte Prüfung bei grossen Betrieben nicht etwa nur durch einen, sondern durch eine grössere oder geringere

[1]) Die Spalten für die Monate Juli bis September lasse ich aus diesem Schema nur fort um Raum zu sparen. Um die Form der Revisionsvermerke zu zeigen, scheint mir die Ausfüllung der ersten zwei Monats-Spalten zu genügen. Die Revisionsvermerke in diesen zwei Spalten sind so zu verstehen, dass die Prüfung der Additionen des Kassabuchs für Januar am 8. Februar und die für Februar am 4. März beendet worden ist. Usw.

Digitized by Google

Anzahl von Angestellten bewirkt; der Chef der mit der Revision betrauten Accountanten-Firma (der Auditor) pflegt sich dabei an den Revisionsarbeiten selbst gewöhnlich nicht zu beteiligen, sondern auf die Führung der Oberaufsicht und auf die Uebernahme der vollen Verantwortlichkeit zu beschränken.

d) Important Audits (besonders wichtige Revisionen).

„Importants Audits" (d. s. besonders wichtige Revisionen) gehen noch beträchtlich mehr ins Detail als hier angedeutet ist, und es wird über ihre Befunde und Ergebnisse dem Chef der Gesellschaft (dem Aufsichtsrat) auch ganz umfassend Bericht erstattet. Solche Berichte berühren naturgemäss alles und jedes, was für das Rechnungswesen nur irgendwie Bedeutung hat oder haben kann; namentlich aber wird in ihnen berichtet über folgende Dinge:

über den allgemeinen Stand der Buchführung und Geschäftsorganisation;
über die Kontrolle der Rechnungen und Kreditnoten;
über die Methode der Einlagerung gekaufter Waren;
über vorgefundene Rasuren; ferner
darüber, ob und wieweit das Rechnungswesen den statutarischen Anforderungen entspricht, sowie ob und inwiefern genügende Abschreibungen vorgesehen sind; endlich
über die rechnerische Behandlung des „Goodwill";[1])

[1]) In Deutschland pflegt man unter dem, was der Engländer „Goodwill" nennt, gewöhnlich nur die Kundschaft zu verstehen, was aber falsch ist. Der „Goodwill" bedeutet nichts mehr und nichts weniger als den guten Ruf, den Beifall, die Anerkennung, deren sich ein Unternehmen beim Publikum erfreut; doch gilt der „Goodwill" nicht etwa nur als ideales Gut, sondern im Gegenteil als ein in Geld schätzbares Wertobjekt, das wie jedes andere Handelsgut verkäuflich ist, und dessen Verkauf daher auch dem für solche Objekte vorgesehenen Wertstempel unterliegt. Der im englischen Handelsverkehr eine ziemlich grosse Rolle spielende „Goodwill" ist also im Grunde nichts als das Renommée einer Firma, oder eines Unternehmens, und es wird dieses Renommée meist durch Herstellung besonders guter Ware und durch solides Geschäftsgebahren, dann aber auch durch örtliche Vorzüge, z. B. durch die bevorzugte Lage eines Hotels usw. erworben. Im ersteren Falle, in dem sich's um den sog. „personal goodwill" handelt, kann der Goodwill veräussert werden, ohne dass der Erwerber gleichzeitig das bestehende Handelsgeschäft mit übernimmt; im letzteren Fall dagegen ist der Verkauf des Goodwill nur in Verbindung mit dem betr. Handelsgeschäft möglich. (Vgl. Gustav Schirrmeister, die englische Aktiennovelle, Berlin 1901).

Digitized by Google

über die Zulänglichkeit des vorhandenen Betriebskapitals und der Reserven;
über eine etwa vorhandene Ueberproduktion u. a. m.

e) Revision bei Umwandlung eines Privatunternehmens in eine Aktiengesellschaft. (Gründungsrevision).

So wie im vorigen Abschnitt angegeben, wird gewöhnlich bei den sog. „Continuous Audits", d. h. also bei den ständigen Revisionen verfahren. Wie aber pflegt der englische Bücherrevisor seine Aufgabe dann zu erfassen, wenn ein privates Handels- oder Industrie-Unternehmen mit ständig geprüftem und als richtig bescheinigtem Rechnungswesen, sowie mit eidlich abgeschätzten Grudstücken, Gebäuden, Lagerbeständen usw. in ein Aktien-Unternehmen umgewandelt werden soll und die Gründer ihn beauftragen, die Rentabilität zu ermitteln? Die Tätigkeit des englischen Revisors spielt sich in solchen Fällen (nach Dicksee) etwa wie folgt ab:

Der Revisor wird zunächst die Gewinn- und Verlust-Rechnung der letzten drei Jahre prüfen und die einzelnen Gewinn-Quoten mit einander vergleichen, um auf diese Weise zu ermitteln, 1. ob der Geschäftsgang ein steter und gleichmässiger gewesen; 2. ob der Umsatz sich im allgemeinen gleichgeblieben oder grösser oder kleiner geworden ist; 3. ob der Bruttonutzen wirklich ein normaler gewesen oder als normal nicht etwa blos auf dem Papiere steht.[1]) Eine auffallende Verminderung der Geschäftsspesen während des letzten Jahres wird er mit ausgesuchtem Argwohn betrachten, und unbedingt feststellen wird er, ob diese Verminderung eine natürliche,

[1]) Die deutschen Gründungsrevisoren brauchen nach § 191 des H. G. B. im Falle des Uebergangs eines Unternehmens auf die Gesellschaft die Betriebserträgnisse nur der letzten zwei Geschäftsjahre anzugeben; eine bestimmte, feststehende Art aber der Ermittelung solcher Erträge besteht in Deutschland nirgends, weil eben das Revisionswesen bei uns noch jeder einheitlichen Handhabung und Organisation entbehrt. — Im übrigen zeigen die Dicksee'schen Ausführungen über die englische Gründungsrevision mit aller Deutlichkeit, dass der deutsche Streit, ob der Revisor nur in eine formelle, oder auch in eine materielle Prüfung der Gründungsvorgänge einzntreten hat, in England tatsächlich nicht besteht; die bloss formelle Gründungsrevision ist eben ein absoluter Widersinn, und zu Widersinnigem gibt sich der englische Revisor so leicht nicht mehr her. Bemerkt mag dabei übrigens noch werden, dass es in Deutschland wesentlich die Handelskreise sind, die einer materiellen Prüfung widersreben, während das Reichsjustizamt ganz unzweideutig für materielle Prüfung sich ausgesprochen hat.

Digitized by Google

oder nur eine künstliche war; denn von der Ermittelung der wirklichen Unkosten hängt die Zukunft des neuen Unternehmens natürlich in sehr hohem Masse ab.

Ferner wird der Bücherrevisor untersuchen, ob die vom derzeitigen Unternehmen nachgewiesenen Warenverkäufe — insbesondere die der letzten Monate — den Tatsachen entsprechen oder mehr oder minder nur fingiert worden sind. Die für die verkauften Waren erzielten Preise sind — wenigstens teilweise — mit den sonst für gleiche Waren üblichen Notierungen, bezw. mit den öffentlichen Marktpreisen zu vergleichen, und irgend ein bemerkenswertes plötzliches Anwachsen der Verkäufe oder der Zahl neu eröffneter Debitorenkonten fordert stets sein tiefstes Misstrauen heraus.

Alle „on aproval" (auf Abruf) erteilten Aufträge lässt er als nicht vorhanden gelten, und bei vordatierten Verkäufen untersucht er genau, ob solche auch wirklich aus den zur betreffenden Zeit vorhanden gewesenen Beständen effektuiert, oder nicht etwa bloss fingiert worden sind.

Die in den ersten Wochen nach dem letzten Bücherabschluss erfolgten Eintragungen werden sorgfältig geprüft und falls sie ungewöhnlich viel Returen oder auffallend wenig Verkäufe aufweisen, steht der Revisor nicht an, daraus die entsprechenden Schlüsse zu ziehen.

Hat das Unternehmen irgendwelche Waren nur in Konsignation versandt, so wird der Revisor annehmen dürfen, dass die Fakturen über bereits verkaufte Posten die Verkaufspreise enthalten, während er für die noch unverkauften Waren naturgemäss nur die Selbstkostenpreise zu berücksichtigen hat.

Bei der Bewertung der Aussenstände werden die an Reisende oder Agenten etwa noch zu zahlenden Provisionen, sowie der Kundschaft noch zustehende Skonti und Rabatte natürlich in Abzug gebracht.

Vereinbarungsgemäss zurückzunehmende Fastagen werden nicht zu den in den Fakturen angesetzten Preisen, sondern zu entsprechend geringeren angenommen.

Bei den Einkäufen liegt die Sache einfacher, da über sie alles nötige aus den Einkaufsrechnungen zu ersehen ist. Vordatierte Rechnungen über Waren, die den Lagerbeständen bereits einverleibt sind, dürfen natürlich nicht übersehen werden.

Wo zuverlässige und richtige Lager- und Kalkulationsbücher vorhanden sind, ist nachzusehen, ob mit ihnen der Inhalt der Verkaufsrechnungen in vollem Einklang steht.

Digitized by Google

Scharf untersucht muss werden, ob alle Einkäufe im Lagerbuch richtig eingeordnet (an den richtigen Stellen eingetragen) sind, und ob in den Kalkulationen überall die richtigen Einkaufspreise stehen. Auch ist darauf zu achten, dass unmodern gewordene oder in allzu geringen Mengen oder in ungleichen Grössen vorhandene Artikel nicht zu vollen Preisen, sondern entsprechend billiger angesetzt sein müssen[1]).

Sind für einzelne Artikel in den Lagerbüchern verschiedene Preise notiert, so ist zu untersuchen, welcher Preis für die in Frage kommenden Bestände der zutreffende ist, da ja sonst der wirkliche Gewinn hinter den aus den Büchern ersichtlichen leicht wesentlich zurückbleiben könnte. Die vom vereidigten Taxator bewirkte Schätzung der vorhandenen Lagerbestände wird mit den Lagerbüchern verglichen, und wenn zwischen beiden sich eine wesentliche Differenz ergibt, wird sorgfältig der Einfluss geprüft, den diese Differenz auf die gesamten Aufstellungen hat; findet der Revisor, dass der Wert der Lagerbestände während der letzten drei Jahre beständig zu hoch angenommen worden ist, so wird er den Wert der Bestände natürlich entsprechend reduzieren müssen. Bestehen die Lagervorräte aus Waren mit im allgemeinen schwankendem Marktpreis (z. B. aus Baumwolle, Eisenwaren u. a.), so entsteht naturgemäss die Frage, inwieweit die von den Büchern ausgewiesenen Gewinne als zutreffend erachtet werden können[2]).

---

[1]) Hier höre ich einwenden, dass eine so eindringende Prüfung in der Praxis kaum möglich sein werde, weil dazu umfassende Branchenkenntnisse gehören. Nun: der englische Chartered Accountant besitzt diese umfassenden Branchekenntnisse, weil er umfassend beschäftigt wird. Ausserdem aber stehen ihm unter allen Umständen auch die Erfahrungen und Kenntnisse seiner Kunden und Kollegen zu Gebote.

[2]) Diese Frage ist allerdings leichter zu stellen als zu beantworten: Dicksee, der Verfasser der „Auditing", lässt sich über sie wie folgt aus:

1. „Bei der Bewertung noch unverkaufter Lagerbestände sollte niemals mit der Möglichkeit oder Wahrscheinlichkeit einer steigenden Konjunktur gerechnet werden, sondern man sollte stets diejenigen Preise ansetzen, die zurzeit der Revision oder des Bücherabschlusses in normaler Weise erlangbar sind; voraussichtlich eintretende Preisrückgänge dagegen müssen unter allen Umständen entsprechend berücksichtigt werden."

2. „Sogenannte „Spielgewinne" (gamples) sollte man nie als Teile des regulären Handels- oder Geschäftsgewinnes verrechnen, wogegen „Spielverluste" nicht ausser Ansatz bleiben dürfen."

3. „Hat irgend ein wesentlicher Teil des erzielten Gewinnes aus günstigen Preis- oder Wertschwankungen resultiert, so ist es —

Digitized by Google

Bei allen Gewinntiteln im Credit der Gewinn- und Verlust-Rechnung wird untersucht, ob die betreffenden Gewinne brutto oder wie sonst eingestellt sind, und ob sie zum Umfang des betreffenden Unternehmens im erfahrungsgemässen, richtigen Verhältnis stehen.

Sollte der Betrieb des betreffenden Unternehmens aus irgendwelchen Gründen nicht mehr als nutzbringend erscheinen, so hat der Bücherrevisor dafür zu sorgen, dass dies der Gesellschaft nicht unbekannt bleibt. Kein verständiger Mann wird beispielsweise den Goodwill eines Hotels erwerben, wenn die für das betreffende Hotel noch laufende Pachtzeit nicht eine sehr lange ist; und ebenso kann der Goodwill einer Konzerthalle, für die nur eine jährliche Pachtzeit vorgesehen ist, unmöglich als ein begehrenswertes Kaufobjekt gelten.[1]) Ist andrerseits eine Pacht für die Folge nur zu höherem Pachtzins zu erhalten, so ist im Revisionsbericht auch dies zu vermerken.

Was die dem Gewinn- und Verlustkonto belasteten Unkosten betrifft, so hat sich der Bücherrevisor zu vergewissern, dass keinerlei gesetzliche Unkosten ungebucht geblieben sind. Die laufenden Unkosten sind, wenn die Bücher und Abrechnungen der letzten drei Jahre in Ordnung, ohne weiteres aus diesen zu ersehen, während andernfalls, d. h. wenn Unordnung in den Büchern herrscht, diese erst zu ordnen und sorgfältig zu studieren sind.

Bei der Feststellung der zweifelhaften Aussenstände kommt dem Bücherrevisor der Umstand zu statten, dass sich seine Arbeit auf einen scharfumgrenzten Zeitraum — die letzten drei Jahre — erstreckt. Er gewinnt dadurch die Füglichkeit, einen Durchschnittsbetrag zu ermitteln, und diesen mit demjenigen Durchschnitt zu vergleichen, der sich ihm bei anderen Unternehmungen gleicher Gattung gewöhnlich dargeboten hat. Ausserdem aber findet sich meistens wohl auch ein schon vor Ablauf des letzten Jahres aufgestelltes Debitoren-Verzeichnis wenigstens fürs erste der drei Jahre vor, das dann als Anhalt für die letzten zwei Jahre zu dienen vermag. Stellen sich die vom derzeitigen Inhaber des betreffenden Unternehmens unterbreiteten Abschreibungsquoten gegenüber den an der Hand des

---

vorausgesetzt natürlich immer, dass sich's um wirkliche Geschäftsgewinne handelt — sehr wünschenswert, dass die Verschiedenheit beider Gewinnquellen im Bericht des Bücherrevisors ausdrücklich hervorgehoben werde."

[1]) Ueber „Goodwill" siehe die Fussnote auf Seite 201.

Digitized by Google

gedachten Debitoren-Verzeichnisses vom Revisor ermittelten Durchschnittssatz als zu geringe dar, so muss untersucht werden, ob und inwieweit die vom Unternehmer beigebrachten geringeren Abschreibungsquoten sich begründen und rechtfertigen lassen. Dann aber ist natürlich auch zu prüfen, ob in dem vom Unternehmer aufgestellten Debitoren-Verzeichnis notorisch faule oder zweifelhafte Schuldner etwa als vollwertige aufgeführt sind; durch Umfrage bei seiner Kundschaft vermag sich der Bücherrevisor über diesen Punkt leicht Gewissheit zu verschaffen. Und endlich wird der Bücherrevisor zu seiner eigenen Sicherheit und Beruhigung auch darauf dringen, dass ein angemessener Betrag für mutmassliche Verluste gleich mit in die Gewinn- und Verlustrechnung eingestellt werde.

In betreff der Abschreibungen für natürliche Wertminderung ist die Stellung des Revisors etwas schwieriger. Findet dieser, dass die in die Bilanz eingestellten Werte (Aktiva) wesentlich höher sind als die vom öffentlichen Taxator ermittelten, so wird die Differenz zwischen Bilanz und Taxwert demjenigen Betrag, der für die letzten drei Jahre als natürliche Abnutzungs- (Wertminderungs-) Quote ermittelt ist, hinzuzufügen und dieser höhere Betrag dann in die Gewinn- und Verlustrechnung einzustellen sein.

Sind die Aktiven schon während der letzten drei Jahre fortgesetzt zu hoch bewertet worden, so hat die Differenz ebenfalls in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erscheinen; die gang und gäben Normal-Abschreibungsraten in Verbindung mit dem durch Erfahrung gewonnenen gesunden Urteil des Revisors werden sich dabei als zielsichere Führer erweisen.

Wirkliche Reparaturkosten sind immer als volle Verluste zu behandeln, während von Neuanschaffungen (Erneuerungen) nur angemessen abgeschrieben zu werden braucht.

Besteht ein Teil der vorhandenen Aktivmasse aus Aktien anderer Unternehmungen, so sind die Aktien keinesfalls höher als zu ihrem Eigenwert einzustellen. Wo Aktien — namentlich solche, die keinen Kurs haben — gegen Buchforderungen übernommen worden sind, ist besondere Aufmerksamkeit am Platz, da es möglich ist, dass die künftigen Gewinnergebnisse von solchen Dingen stark beeinflusst werden. Unter keinen Umständen dürfen solche Aktien, falls sie nicht bereits zu einem bestimmten

Digitized by Google

Kurs oder Preis fest an Dritte abgestossen sind, höher als zum normalen Wert gutgeschrieben oder eingestellt werden; sind derlei Aktien bereits zu einem bestimmten Preis vom betr. Unternehmer verkauft worden, und macht der aus solchem Verkauf erzielte Gewinn einen wesentlichen Teil des Gesamtvermögens aus, so ist des ersteren im Bericht des Revisors ausdrücklich Erwähnung zu tun.

Bei Patenten, die nicht bereits einem Spezialisten zur Verwertung überlassen sind, hat sich der Revisor darüber zu vergewissern, ob der durch die Patente gewährte Schutz auch wirklich ein hinreichender und unbestrittener ist."

f.) Unterschied zwischen „Audit" (Revision im engeren Sinn) und „Investigation" (Untersuchung für bestimmte Sonderzwecke.)

Ich habe hier an der Hand Dicksees nur kurz der ständigen und der sogenannten Gründungsrevision gedacht, doch muss ich betonen, dass damit noch kein genügender Ueberblick über das englische Revisionswesen gewonnen ist, und es sollen deshalb über dieses hier noch einige weitere Bemerkungen folgen.

Dicksee unterscheidet im allgemeinen, wie wir bereits gesehen haben, zwei Arten von Revisionen: die „Audits" und die „Investigations" (Erforschungen oder Untersuchungen). Welches der Unterschied ist zwischen beiden? Zunächst der, dass die „Audit" eine fortlaufende, das ganze Jahr andauernde Revision im weitesten Wortsinn, die „Investigation" dagegen eine vorübergehende Gelegenheitsrevision zu bestimmten Sonderzwecken ist. Die letztere, die Investigation, pflegt im allgemeinen da Platz zu greifen, wo sichs um die Aufdeckung von Unterschleifen oder Kalkulationsfehlern oder sonstigen Irrtümern im Rechnungswesen, oder um den Verkauf eines Privatunternehmens an eine Gesellschaft (Gründungsrevision), oder an irgendwelche Privatleute handelt, oder auch wo es gilt, über die Lage eines Unternehmens volle Klarheit zu erlangen im Auftrage entweder eines von Aktionären ernannten Untersuchungs-Ausschusses, oder einer Firma, die bereits Gläubiger des Unternehmens ist, oder die es erst werden soll. Die erstgenannte Revisionsart dagegen, die Audit, verfolgt im allgemeinen den Doppelzweck: Unterschleife zu verhüten oder aufzudecken, und für genaue und einwandfreie Darstellung und Bescheinigung der Geschäfts- und Vermögenslage rechtzeitig und zweckentsprechend Sorge zu tragen.

Digitized by Google

g.) Die rechtliche Stellung des Revisors („Auditors") bei den eingetragenen Gesellschaften (Incorporated Companies) einschliesslich der Aktien-Gesellschaften.

1. Die allgemeinen Rechtsnormen der Aktiennovelle von 1900.

Die weitaus wichtigere und technisch am klarsten ausgebaute Revisionsform ist unstreitig die Audit, und diese ist denn auch, wie wir bereits gesehen haben, durch die Aktiennovelle von 1900 für alle eingetragenen Gesellschaften zum gesetzlichen Zwangserfordernis erhoben, nachdem sie in der Praxis schon seit Jahrhunderten praktisch erprobt worden war; da — wie wir in der Einleitung gesehen — auch in Deutschland seit Jahren von ersten Autoritäten für die Einführung der ständigen Revision oder ständiger Revisoren (Auditors) lebhaft Propaganda gemacht wird (und mit Recht gemacht wird), so dürfte eine kurze Beleuchtung der rechtlichen und tatsächlichen Stellung des englischen Auditors hier wohl nicht unangebracht sein. Ich denke, mich hierbei zunächst mit dem Gesellschafts- und Genossenschafts-Revisor zu befassen, und die Tätigkeit des englischen Bücherrevisors als Auditor öffentlicher Anstalten (Kirchen, Schulen, Behörden usw.) erst später zu behandeln. In Uebereinstimmung hiermit setze ich zunächst die auf die Audit Bezug habenden Bestimmungen der englischen Aktiennovelle von 1900 her; sie lauten (in der Gust. Schirrmeister'schen Uebersetzung) wie folgt:

§ 21.

„Jede Company hat auf jeder ordentlichen Generalversammlung einen oder mehrere ständige Revisoren zu ernennen, die bis zur nächsten ordentlichen Generalversammlung zu amtieren haben.

Werden auf einer ordentlichen Generalversammlung ständige Revisoren nicht bestellt, so kann der Board of Trade[1]) auf Antrag irgend eines Mitglieds der Company einen ständigen Revisor der Company fürs laufende Jahr bestellen und die dem Revisor für seine Tätigkeit seitens der Company zu zahlende Vergütung festsetzen.

Ein Mitglied des Aufsichtsrats oder ein Beamter der Company darf nicht zum ständigen Revisor der Company bestellt werden.

---

[1]) Board of Trade = Handelsamt, Handelsministerium.

Digitized by Google

Die ersten ständigen Revisoren der Company können vor dem Stattfinden der gesetzlichen Generalversammlung von Seiten des Aufsichtsrats ernannt werden. Die derart ernannten Revisoren haben bis zur ersten ordentlichen Generalversammlung zu amtieren, wofern sie nicht vorher durch einen Generalversammlungsbeschluss der Aktionäre ihres Amtes entsetzt werden. In letzterem Falle können die Aktionäre auf der betreffenden Generalversammlung ständige Revisoren bestellen.

Der Aufsichtsrat kann jede durch Zufall eintretende Vakanz ergänzen. Während der Dauer einer solchen Vakanz dürfen der oder die etwa noch vorhandenen ständigen Revisoren ihre Amtstätigkeit fortführen.

§ 22.

Die Vergütung für die ständigen Revisoren ist von der Generalversammlung der Company festzusetzen. Vom Aufsichtsrat kann die Vergütung für diejenigen ständigen Revisoren festgesetzt werden, die vorm Stattfinden der gesetzlichen Generalversammlung oder zur Ausfüllung einer durch Zufall eingetretenen Vakanz bestellt sind.

§ 23.

Jeder ständige Revisor einer Company hat das Recht, zu jeder Zeit Einsicht in die Bücher, Abrechnungen und Belege der Company zu nehmen, und er ist ferner befugt, von den Mitgliedern des Aufsichtsrats und von den Beamten der Company diejenige Auskunft und Erläuterung zu verlangen, die etwa für die Erfüllung der Obliegenheiten der ständigen Revisoren erforderlich ist.

Am Fusse der Bilanz haben die ständigen Revisoren zu bescheinigen, ob alle ihre Wünsche, die sie in ihrer Eigenschaft als ständige Revisoren geäussert haben, erfüllt worden sind oder nicht. Ueber die von ihnen geprüften Abrechnungen und über jede während ihrer Amtsdauer der Genalversammlung der Company vorgelegte Bilanz haben sie einen Bericht für die Aktionäre zu verfassen. In jedem derartigen Bericht haben sie anzugeben, ob nach ihrer Ansicht die Bilanz, auf die sich der Bericht bezieht, in angemessener Weise aufgestellt ist, um ein wahrheitsgemässes und richtiges Bild von der Geschäftslage der Company, wie sie sich nach den Büchern der Company darstellt, zu gewähren. Dieser Bericht ist in der Generalversammlung der Company zu verlesen. [1])

[1]) Ich erinnere hier nochmals daran, dass die ständige Revision durch die Aktiennovelle von 1900 nicht etwa erst eingeführt, sondern

Digitized by Google

2. Der Revisor (Auditor) im Lichte der Rechtsprechung.

Naturgemäss werfen die vorstehenden Gesetzes-Bestimmungen nur ein sehr schwaches Licht auf die

---

nur für alle Incorporated Companies in umfassender Weise gesetzlich festgelegt worden ist. Speziell der Companies Act von 1862 war ein Anhang (die sog. Table A) mit einem Muster von „Regulations for Management of a Company Limited by Shares" beigegeben, und zu diesen Regulations gehörten auch die bereits auf Seite 33 (im Abschnitt über den Bankrevisor) angeführte Bestimmung von der ständigen Revision (audit). Es verhält sich mit diesen „Regulations" nach Gustav Schirrmeister wie folgt:

„Das deutsche Aktienrecht" sagt Schirrmeister, versteht unter der Bezeichnung „Gesellschaftsvertrag" das gesamte Statut mit allen Einzelheiten wesentlicher und unwesentlicher Art und verlangt als notwendige Vorbedingung für die Entstehung der Aktiengesellschaft die Feststellung des gesamten Statuts durch die Gründer. Das englische Recht dagegen über die Incorporated Companies unterscheidet praktischer Weise zwischen dem Memorandum of Association und den Articles of Association. Das Memorandum ist die „Charter" der Company; es enthält die Grundnormen d. h. diejenigen Bestandteile des Gesellschaftsvertrags, die zwingender Weise vorhanden sein müssen, um überhaupt den Schein einer Incorporated Company zu erzeugen. Die Articles dagegen sind die „By-Laws" der Company; sie enthalten die für die Verwaltungs- und Geschäftsführung der Company massgebenden Gesetzesvorschriften. Nur bei „Companies limited by guarantee" und bei „Unlimited Companies" müssen zugleich mit dem Memorandum besondere Articles eingetragen werden. „Companies limited by shares" dagegen können entweder besondere Articles aufstellen und eintragen lassen, oder sie können sich auf die der Companies Act von 1862 angehängte Table A beziehen. In letzterem Fall wird auf der Rückseite des Memorandums der Vermerk angebracht: „Registered without Articles of Association."

An einem praktischen Beispiel sei aber hier auch gezeigt, wie's bei den englischen Gesellschaften betreffs der ständigen Revision schon vor 1900 gehalten zu werden pflegte: ich setze zu diesem Behufe aus den Articles of Association einer im Jahre 1898 gegründeten Company limited by shares (deren Namen ich nur aus Gründen der Diskretion verschweige) die Bestimmungen über die Audit her, die übrigens mit den auf Seite 33 ff. abgedruckten Revisionsvorschriften des erwähnten Muster-Statuts (auf Table A) gegebenen Falls zu vergleichen sein werden.

Der betreffende Statutenauszug lautet wörtlich wie folgt:

Audits.

§ 94.

Wenigstens einmal im Jahr (von der Eintragung der Gesellschaft an gerechnet) ist das Rechnungswesen der Gesellschaft durch einen oder einige Auditors, die Chartered Accountants sein müssen, zu revidieren und die Richtigkeit der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung durch solche Auditors zu bescheinigen.

§ 95.

Die Auditors dürfen Mitglieder der Gesellschaft (Aktionäre) sein; dagegen sind nicht als Auditors zu wählen die Direktoren

Digitized by Google

Gestalt des englischen Gesellschaft-Revisors, und wir müssen uns daher nach einer stärkeren Lichtquelle — nach einem Kommentar umsehen. Dieser ist in ver-

---

oder sonstigen Beamten der Gesellschaft während der Dauer ihrer Amtstätigkeit.

§ 96.

Der erste Auditor oder die ersten Auditoren sind vom Aufsichtsrat, alle folgenden Auditoren dagegen jedes Jahr auf der ordentlichen Generalversammlung zu ernennen.

§ 97.

Die Vergütung für den ersten Auditor oder die ersten Auditoren setzt der Aufsichtsrat, die Vergütung aller folgenden Auditors dagegen die Generalversammlung fest.

§ 98.

Die Auditors können nach Ablauf ihrer Amtszeit wieder gewählt werden.

§ 99.

Zufällig eintretende Vakanzen im Amt des Auditors sind durch den Aufsichtsrat zu besetzen, doch kann dieser behufs Neuwahl eines Auditors auch eine ausserordentliche Generalversammlung einberufen.

§ 100.

Ernennt einmal eine Generalversammlung keinen Auditor oder keine Auditors, so soll auf Antrag von fünf Mitgliedern der Gesellschaft die Ernennung fürs laufende Jahr durchs Handelsamt erfolgen, wie denn in solchem Fall das Handelsamt auch die Vergütung für die von ihm ernannten Auditors bestimmt.

§ 101.

Den Auditors ist auf ihr Verlangen ein Verzeichnis aller von der Geselischaft geführten Bücher zu behändigen, und sie sollen auch die Bücher und Schriften der Gesellschaft zu allen angemessenen Zeiten einsehen dürfen. Ausserdem sind sie mit einer Abschrift der Bilanz- und der Gewinn- und Verlustrechnung zu versehn, und es soll ihre Pflicht sein, diese durch Vergleich mit den Büchern, Abrechnungen und Belegen einer genauen Prüfung zu unterziehen."

§ 102.

Die Auditors haben den Mitgliedern (Aktionären) die Richtigkeit der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlust-Rechnung zu bescheinigen, und ausserdem können sie jenen nach Gutdünken einen bezüglichen Bericht erstatten." —

Die scharfe Abgrenzung der Aktiengesellschaft von anderen Vereinigungsformen, wie sie die deutsche Gesetzgebung durchgeführt hat, kennt übrigens das englische Recht nicht. Vielmehr ist die englische Aktiengesellschaft dem weiten Begriff der Incorporated Companies untergeordnet, und hat gemeinsam mit den verschiedenartigsten Associationen ihre gesetzliche Regelung gefunden. — Das englische Recht bezeichnet mit „Incorporated Company" eine Vereinigung von mindestens sieben Personen, die durch Erfüllung gewisser Normativ-Bestimmungen Rechtspersönlichkeit erlangt hat. Welche Zwecke eine solche Vereinigung verfolgt, ob ideale oder wirtschaftliche, ist vollkommen gleichgültig. Auch der Umfang, in dem die Mitglieder für die Vereinsverbindlichkeiten zu haften haben, kann in der verschiedensten Weise geregelt sein. Das englische Recht gestattet die Bildung von Incorporated Companies sowohl mit wie ohne Beschränkung der Haftung. Dagegen bildet die Art der

Digitized by Google

schiedenen Beziehungen in der einschlägigen Rechtsprechung gegeben, die allerdings nicht eben sehr umfassend, aber doch ziemlich klar und bestimmt zu sein scheint; mir sind in Betreff ihrer nur die Dicksee'schen Berichte über einschlägige Prozessfälle mit den in ihnen ergangenen gerichtlichen Entscheidungen bekannt, von deren einem auch Gustav Schirrmeister in seiner „Aktiennovelle" spricht. Dicksee führt in der 5. Auflage seiner „Auditing" u. a. die folgenden Fälle an:

1. Leeds Estate Building and Investment Society, Lim.
2. London and General Bank, Lim.
3. Kingston Cotton Mill Company, Lim.
4. Western Counties Steam Bakeries and Milling Company, Lim.
5. Irish Woollen Company, Lim. v. Tyson and others.
6. Joseph Hargreaves, Lim.
7. Astrachan Steamship Company, Lim. and others.
8. Herbert Alfred Burleigh v. Jngram Clark, Lim.
9. Pattisons, Lim.

In diesen Prozessfällen hat sichs im Kern um folgende Streitfragen gehandelt:

1. (Leeds Estate Building and Jnvestment Society, Lim.) Frage: I. Ist der Auditor verpflichtet, zu untersuchen, ob die von ihm als richtig bescheinigten Bücher auch wirklich richtig sind? II. Ist der Auditor für nachlässige Pflichterfüllung verantwortlich zn machen? Tenor der richterlichen Entscheidung: „Beide

---

Haftung das einigende Band aller dieser Vereinigungsformen. Niemals, selbst nicht im Falle der Liquidation, besteht eine unmittelbare Haftung der Mitglieder den Gesellschaftsgläubigern gegenüber; stets und ausnahmslos haften die Mitglieder für Vereinsschulden lediglich der Company, bezw. dem Liquidator der Company. Bei einer Company mit beschränkter Haftung kann sich letztere entweder auf den noch nicht eingezahlten Betrag des Emissionspreises der Aktien erstrecken — dann ist die „Company by limited by shares" gegeben; oder die Haftung kann auf den Betrag begrenzt sein, zu dessen Beisteuer die einzelnen Mitglieder im Fall der Liquidation verpflichtet sind, — dann liegt eine „Company limited by guarantee" vor. — Der Normaltypus der englischen Handelsgesellschaft, d. h. die weitaus am häufigsten auftretende Gesellschaftsform, ist die „Company limited by shares," die mit der kontinentalen Aktiengesellschaft im wesentlichen identisch ist. Die Companies limited by guarantee dagegen kommen fast nur noch bei Versicherungsgesellschaften auf Gegenseitigkeit (mutual insurance societies) vor, und ebenso sind auch die Unlimited Companies (Gesellschaften mit unbeschränkter Haftung) als gänzlich überlebt zu betrachten.

(Vergl. Gustav Schirrmeister, die englische Aktiennovelle).

Digitized by Google

Fragen sind mit „ja“ zu beantworten; denn der Auditor hat die Bücher und Bilanzen nicht bloss rechnerisch zu prüfen, sondern er hat die wirklichen Verhältnisse der Gesellschaft zu erkunden. Bei dieser Sachlage aber kann es für den Auditor nicht als Entschuldigung gelten, wenn er den Gesellschaftsvertrag, der im vorliegenden Fall eine wesentliche Rolle spielte, nicht eingesehen hat; er musste dies eben tun, und wenn er's gleichwohl nicht tat, so war dies eine Nachlässigkeit, für die er zu büssen hat.“

2. (London and General Bank, Lim.). Frage: I. Ist der Auditor Beamter im Sinne der Companies (Widing up) Act von 1890? — II. Macht sich der Auditor einer Pflichtversäumnis gegen die Aktionäre schuldig, wenn er in den Büchern einer Gesellschaft Ordnungswidrigkeiten entdeckt und darüber in seinem Certifikat keine Mitteilung macht?[1]) Tenor der Entscheidung: Zu I: „Jawohl:

---

[1]) Der Streitfall mit der seinerzeit verkrachten London and General Bank lag kurz so: Es hatte der Auditor dieser Bank einige Posten auf der Kreditseite einer vom Aufsichtsrat aufgestellten Jahresbilanz bemängelt und in einem besonderen Schreiben an den Aufsichtsrat diesen auf die Mängel aufmerksam gemacht; auch hatte er ihm geraten, keine Dividenden zur Auszahlung zu bringen. Auf Bitten des Aufsichtsrats liess er sich jedoch verleiten, eine bezügliche Bemerkung in seinem „Certifikat“ zur Bilanz zu unterdrücken. In der darauf folgenden Generalversammlung wurde die abgeänderte Bilanz des Aufsichtsrats den Aktionären vorgelegt und von diesen genehmigt, und gemäss dem Vorschlage des Aufsichtsrats die Verteilung einer Dividende von 7% beschlossen. Das Gericht erkannte, dass der Auditor seine Pflicht gegenüber den Aktionären vernachlässigt habe, und dass eine Folge dieser Pflichtversäumnis die unrechtmässige Verteilung einer Dividende gewesen sei. Der Auditor wurde — trotz der ausdrücklichen Feststellung des Gerichtsvorsitzenden, dass die Ausführung der Audit (Revision) tadellos gewesen sei — verurteilt, den Gesamtbetrag der zur Auszahlung gelangten Dividende — es handelte sich um £ 59411 für 1890, und um £ 84811 für 1891 — aus eigener Tasche an die Liquidatoren der Gesellschaft zurückzuzahlen.

Gegenüber der richterlichen Begründung des Urteils dürfte es von Interesse sein, auch die Prozesseinwendungen des angeklagten Auditors kennen zu lernen; es waren die folgenden:

1. Der Auditor sei nicht Beamter im Sinne der Act von 1890.

2. Die Bilanz und sein Certifikat hätten mit den Büchern völlig übereingestimmt und die Pflicht des Auditors erstrecke sich nur auf die Aufstellung einer die Lage der Gesellschaft zeigenden Bilanz, soweit diese Lage aus den Büchern der Gesellschaft ersichtlich sei.

3. Die fraglichen Dividenden seien nicht wirklich aus dem Aktienkapital gezahlt worden, und wenn es auch schon unklug und

Digitized by Google

der Auditor ist Gesellschaftsbeamter". Zu II.: „Es ist im vorliegenden Falle eine Pflichtwidrigkeit des Auditors zweifellos vorhanden. Denn, wenn auch der Auditor weder dem Aufsichtsrat noch den Aktionären gegenüber die Verpflichtung hat, zu sagen, was sie tun und nicht tun sollen, und wenn es ihn auch ebensowenig etwas angeht, ob mit oder ohne Vorsicht, mit oder ohne Gewinn gearbeitet wird, oder ob eine eventuelle Gewinnverteilung in angemessener Höhe erfolgt, so hat er doch zweifellos und unter allen Umständen die eine Pflicht zu erfüllen: Die wahre Vermögens- und Geschäftslage der Gesellschaft zu ermitteln und bekannt zu geben. Allerdings taucht hier die Frage auf, wie diese Lage zu erkunden sei. Die Antwort darauf kann nur so lauten: durch eine Prüfung der Bücher! Dieser Prüfungspflicht aber kommt der Auditor nicht dadurch nach, dass er die Bücher bloss ein- und durchsieht, ohne nachzusehen und festzustellen, ob die Bücher denn auch die wahre Finanzlage zum Ausdruck bringen. Vielmehr muss er eine angemessene Sorgfalt auf die Feststellung verwenden, ob die Bücher ein wahrheitsgemässes Bild gewähren oder nicht; denn ohne die Anwendung einer solchen Sorgfalt würde seine Revision nichts als eine eitle Farce sein. Angenommen nun, die Bücher, so wie sie vorliegen, gewährten das erforderliche richtige Bild, so hat dann der Auditor auf Grund der Bücher eine die Geschäfts- und Vermögenslage zeigende Bilanz aufzustellen und des Weiteren zu bescheinigen, dass diese Bilanz im angegebenen Sinne richtig sei. Nicht verpflichtet dagegen ist der Auditor, mehr zu tun, als bei seinen Erkundigungen und Untersuchungen mit Sorgfalt und Geschick zu verfahren. Der Auditor ist kein Versicherer. [Er hat nicht dafür einzustehen, dass die Bücher die wahre Geschäftslage der Gesellschaft zeigen, und er hat sich auch nicht dafür zu verbürgen, dass seine Bilanz in allen Stücken der genaue Extract aus den Büchern der Gesellschaft ist. Wollte man diesen Standpunkt nicht einnehmen, so müsste man verlangen, dass der Auditor auch für jeden ihm selbst untergelaufenen Irrtum verantwortlich sei, was doch entschieden zu weit

---

unbedachtsam gewesen sei, sie zur Auszahlung zu bringen, so könne doch nicht er dafür verantwortlich gemacht werden.

4. Sein Fehler, wenn schon ein solcher begangen sein sollte, habe doch nur mittelbar, nicht unmittelbar zur Auszahlung der Dividenden geführt und es sei somit nicht er, sondern lediglich der Aufsichtsrat zur Rückerstattung der Dividenden verpflichtet.

Digitized by Google

gehen würde][1]). Des Auditors Pflicht kann vielmehr nur darin bestehen, dass er nichts bescheinigt, als was er für wahr hält, und dass er, bevor er etwas für wahr hält, mit angemessener Sorgfalt und Geschicklichkeit die betreffenden Dinge untersuchen muss. Was dabei im Einzelfalle als angemessene Sorgfalt zu gelten hat, hängt ganz von den Umständen des betreffenden Falles ab; ist nichts vorhanden, was Argwohn erregt, so wird schon eine kurze Nachforschung genügen. In der Praxis werden geschäftskundige Revisoren wohl nur einige Posten aufs Geratewohl herausgreifen und zusehen, ob sie stimmen. Wo dagegen ein Argwohn sich erhebt, da ist naturgemäss grössere Sorgfalt nötig" [2]).

3. (Kingston Cotton Mill Company, Lim.) Frage: Macht sich der Auditor da, wo keine argwohnerregenden Umstände vorhanden, einer Pflichtversäumnis schuldig, wenn er sich auf die Mitteilungen eines Vertrauensbeamten der Gesellschaft verlässt? — Tenor der Entscheidung: „Nein! Der Auditor ist nicht verpflichtet, ein Detektiv zu sein, oder seine Arbeit sozusagen schon mit Misstrauen zu beginnen, d. h. gleich von vornherein anzunehmen, dass irgend etwas nicht in Ordnung sei. Der Auditor soll ein Wachhund, aber kein Bluthund sein. Er ist berechtigt, erprobten Beamten der Gesellschaft Glauben zu schenken und anzunehmen, dass sie ehrenhaft seien, und dass man sich auf ihr Wort verlassen könne — nur muss der Auditor dabei die erforderliche Sorgfalt wahren. Stösst er auf etwas, das Misstrauen erregt, so soll er die Tiefe mit dem Senkblei erforschen; stösst er auf solche Dinge nicht, so genügt es, wenn er nur eben mit angemessener Sorgfalt und Gewissenhaftigkeit verfährt."

4. (Western Counties Steam Bakeries and Milling Company, Lim.) Frage: Ist ein Accountant, der eine Bilanz als Auditor bescheinigt hat, ohne jemals von der Gesellschaft als solcher ernannt oder bestellt worden zu

---

[1]) Die hier vorliegende Entscheidung findet sich bereits in Gustav Schirrmeisters „Aktiennovelle", aber ohne die in [ ] gesetzte Stelle, die äusserst wichtig ist.

[2]) Die Annahme des Richters, dass für gewöhnlich bei der Revision nur einige Posten aufs Geratewohl herausgegriffen würden, ist der ständigen Revision gegenüber natürlich ganz hinfällig; denn diese wird, wie wir gesehen haben, in wesentlich anderer Weise ausgeführt. Und auch sonst pflegt sich der englische Revisor mit der Vornahme blosser Stichproben durchaus nicht zu begnügen.

Digitized by Google

sein, ebenfalls als Beamter der Gesellschaft zu betrachten? — Tatbestand und endgültige Entscheidung: „Die Bücherrevisoren-Firma Parsons und Robjent war vom Aufsichtsrat der Western Counties Steam Bakeries and Milling Company mit der Prüfung der Bücher und der Aufstellung einer Bilanz beauftragt worden, ohne dass einer der Teilhaber Auditor der Gesellschaft gewesen war. Die Firma hatte mit der Ausführung der Arbeit einen ihrer Angestellten betraut, und von diesem war dann der Name der Firma unter das Certifikat gesetzt und seine Arbeit damit als richtig bescheinigt worden. Die Folge dieser Bescheinigung war die Festsetzung und Auszahlung einer Dividende gewesen, und als die Gesellschaft später in die Liquidation eintrat, forderte der Liquidator, der inzwischen die vom Angestellten der Firma Parsons und Robjent ausgestellte Bescheinigung als falsch erkannt hatte, von der Firma die fälschlich gezahlte Dividende zurück, und als die Firma Parsons und Robjent die Rückzahlung verweigerten, verklagte er sie unter Bezugnahme auf die „misfeasances clause" (Sektion 10) der Companies (Winding up) Act von 1890.[1]) Die erste Instanz entschied zu Gunsten des Liquidators, die beklagte Firma aber legte gegen dieses Urteil mit Erfolg Berufung ein; die erste Instanz hatte dahin entschieden, dass die beklagte Firma im vorliegenden Fall allerdings Gesellschaftsbeamter im Sinne der Sektion 10 der Companies (Winding up) Act 1890 gewesen sei, während der Berufungsrichter den entgegengesetzten Standpunkt eingenommen und damit das erstinstanzliche Urteil über den Haufen geworfen hatte."

5. (Irish Woollen Company Lim. v. Tyson and others). Frage: Wenn infolge von Bücherfälschungen, die der Auditor durch eine sorgfältige und geschickte Revision

---

[1]) Die Sektion 10 der Companies (Winding up) Act von 1890 lautet wie folgt: „Scheint es im Verlauf der Liquidation einer Gesellschaft, als habe irgend eine Person, die schon bei der Gründung der Gesellschaft irgendwie beteiligt, oder später Direktor, oder Geschäftsführer, oder Liquidator, oder sonst ein Beamter der Gesellschaft war, wegen Missbrauchs oder Zurückbehaltung von Gesellschaftseigentum irgend eine Verantwortung zu tragen, oder als habe sie sich irgend einer Pflichtwidrigkeit, oder eines Vertrauensmissbrauchs in Bezug auf die Gesellschaft schuldig gemacht, so kann das Gericht auf Antrag des Official receiver, oder des Liquidators, oder irgend eines Gläubigers oder eines Contributory (Mitglied, Beitragspflichtiger) das Gebahren solcher Gründer, Direktoren, Geschäftsführer, Liquidatoren oder anderer Beamter der betreffenden Gesellschaft prüfen, und gegebenenfalls sie zwingen, zu Unrecht bezahlte Gelder oder gemissbrauchtes, oder zurückbehaltenes Eigentum der Gesellschaft zurückzuerstatten usw."

Digitized by Google

hätte entdecken müssen, Dividenden aus dem Stammkapital bezahlt worden sind — ist dann der betreffende Auditor für die Folgen jener Fälschung haftbar? — Tenor der Entscheidung: „Jawohl, der Auditor ist haftbar in solchem Fall."[1])

6. (Joseph Hargreaves Lim.) Frage: Wenn sich ein Auditor weigert, eine ihm vom Aufsichtsrat vorgelegte unrichtige Bilanz als richtig zu bescheinigen, und es wird dann den Aktionären, ohne dass sie der Auditor von der Sachlage vorher verständigt hat, durch den Aufsichtsrat die unrichtige Bilanz unterbreitet — ist dann der betreffende Auditor für den daraus entstehenden Schaden haftbar? — Tatbestand und Tenor der Entscheidung: „Der Chartered Accountant Th. B. Jones in Leeds war bis Dezember 1895 Auditor der betreffenden Gesellschaft gewesen. Dann hatte man ihn als solchen nicht wiedergewählt, wohl aber hatte er, wie er bei seiner späteren Vernehmung selbst angab, von da an mehr „nur aus Freundschaft für den Aufsichtsrat" als „Quasi"-Auditor noch weiter zum Rechten gesehen, ohne indes irgendwelches Honorar dafür zu erhalten. „Er habe" — wie weiter von ihm behauptet wurde — „im Interesse sowohl des Aufsichtsrats als auch der Aktionäre fungiert, wenn er allerdings auch zugeben müsse, dass irgendwelcher Bericht an die Aktionäre über die Geschäftslage von ihm nicht erstattet worden sei. Er habe aber mehr als einmal dem Aufsichtsrat gegenüber dagegen protestiert, dass die Verteilung von Dividenden beschlossen werde, ohne dass eine Prüfung der Bücher vorhergegangen sei. Dass weder von ihm, noch von Dritten in seinem Auftrag eine Bilanz der Gesellschaft unterzeichnet worden sei, könne er beschwören, und an Dividenden habe er nur diejenigen erhalten, die auf seinen persönlichen Besitz an Aktien der betreffenden Gesellschaft entfallen seien." — Also auch hier wieder der Fall, dass eine Dividende zu Unrecht verteilt worden war! Es wurde hier nur der Aufsichtsrat — nicht auch der Auditor — verurteilt, den Betrag, der zu Unrecht — d. h. ohne dass ein Gewinn wirklich erzielt worden, ausgezahlt war — zurückzuerstatten, „denn" — so

[1]) Ueber diese höchst wichtige Frage liegen noch ein paar andere Entscheidungen vor, doch wird die entsprechende Rechtsprechung in England trotzdem noch nicht als abschliessend angesehen. Immerhin muss der englische Bücherrevisor unbedingt damit rechnen, dass er für gar nicht, oder nicht rechtzeitig aufgedeckte Fälschungen unnachsichtlich zur Verantwortung gezogen wird — auch selbst da, wo sich's nicht um Gesellschaftsfirmen handelt.

Digitized by Google

argumentierte der Berufungsrichter — „Herr Jones hat niemals eine Bilanz gezeichnet. Er hat dem Aufsichtsrat gesagt, dass die Bilanz nicht in Ordnung und die Festsetzung und Auszahlung einer Dividende vor genauer Durchprüfung der Bücher unzulässig sei, und dass er aus diesem Grunde auch die Unterzeichnung der Bilanz verweigern müsse. Herr Jones habe ferner betont, dass mit der Entscheidung der Frage, ob eine Dividende im vorliegenden Fall erteilt werden dürfe, unbedingt die Generalversammlung zu befassen sei, doch sei eine Generalversammlung zu diesem Zweck nie einberufen worden. Dass es Sache des Herrn Jones gewesen sei, eine solche Generalversammlung einzuberufen und ihr über die Sachlage Bericht zu erstatten, müsse bestritten werden; denn der Auditor einer Gesellschaft sei nach dem Gesetz ebenso wenig wie er selber — der Richter — zur Einberufung einer Generalversammlung befugt; diese Einberufung sei vielmehr lediglich Sache des Aufsichtsrats, und ausserdem könne sie nur durch fünf Aktionäre veranlasst werden. Usw. usw."

7. (Astrachan Steamship Comp., Lim. and others). Frage: Wenn der Direktor einer Aktiengesellschaft deren Kredit auch für seine persönlichen Zwecke benutzt, ohne dass die Aktionäre hiervon durch den Auditor Kenntnis erhalten — ist dann dieser für den der Gesellschaft daraus erwachsenden Schaden verantwortlich zu machen? Tenor der Entscheidung: „Der Auditor haftet in solchem Falle unbedingt."

8. (H. A. Burleigh v. J. Clark, Lim.) Frage: Steht einem Accountant, der in seinem Bureau für eine Company Bücher geordnet hat, das Recht zu, bis zur Bezahlung seines Honorars — das nebenbei im vorliegenden Falle rund Mk. 280000 betrug — die Bücher zurück zu behalten? — Tenor der Entscheidung: „Es ist festgestellt worden, dass der betr. Accountant die Arbeit zur Hälfte in seiner Eigenschaft als „Public Accountant" und zur anderen Hälfte in seiner Eigenschaft als „Auditor" der betr. Gesellschaft geleistet hat. Insoweit nun der Accountant die Arbeit als Auditor getan, steht ihm ein Zurückbehaltungsrecht an den Büchern nicht zu, da für diesen Teil der Arbeit die Bezahlung usancemässig nicht vor Jahresschluss zu erfolgen braucht. Zurückbehalten durften die Bücher dagegen auf Grund des Anspruchs werden, den der betr. Bücherrevisor als Public Accountant hatte.

Digitized by Google

9. (Pattisons, Lim.) Frage: Wenn eine Firma ihr Geschäft an eine Aktiengesellschaft verkauft, und es befinden sich in den Büchern Fälschungen oder betrügerische Verschleierungen, die zu falschen Gewinnangaben im Gründungsprospekt und damit zu einer zu hohen Bewertung des Unternehmens führen — kann sich dann die betr. Firma mit Erfolg darauf berufen, dass die betr. Gewinnzahlen nicht von ihr, sondern von dem mit der Prüfung der Bücher beauftragt gewesenen unabhängigen Bücherrevisor auf Grund seiner Prüfung gemacht worden seien? Der hier vorliegende Rechtsfall hat die englischen Bücherrevisorenkreise wohl am meisten erregt und seine Darstellung dürfte deshalb wohl auch in Deutschland interessieren. Der Tatbestand war folgender:

Die Gebrüder Pattison hatten beschlossen, ihr Etablissement in ein Aktien-Unternehmen umzuwandeln, und dem englischen Gebrauch gemäss beauftragten sie zunächst eine Accountanten-Firma mit der Vornahme einer „Investigation", durch die der zu erwartende Gewinn für den Gründungsprospekt zutreffend ermittelt und festgestellt werden sollte. Das Personal der betr. Accountanten-Firma ging an die Arbeit, und es stiess dabei auf bedeutsame Unklarheiten. So war namentlich aus den Büchern nicht klar zu ersehen, ob alle Fakturen über gekaufte Waren ordnungsgemäss im Soll des Warenkontos standen, und über diesen Punkt nun — wie auch über alle anderen unklaren Dinge — forderten die Chefs des revidierenden Personals entsprechende Aufklärung. Die Herren Gebr. Pattison erwiderten, dass alle Einkäufe ordnungsgemäss über Warenkonto gebucht worden seien, und sie gaben diese Erklärung ab, obgleich sie wussten, dass sie durchaus nicht der Wahrheit entsprach: Gebr. Pattison hatten, um vom Bücherrevisor einen recht grossen Gewinn festgestellt und von der neuen Gesellschaft im Zusammenhang damit einen entsprechend höheren Kaufpreis bewilligt zu erhalten, Einkäufe von grossem Belang eben nicht über Warenkonto gebucht. Die Folge dieses Betrugs war die alsbaldige Liquidation (Konkurs) der neugegründeten Gesellschaft und im Zusammenhang damit eine alle Details umfassende Revision der Buch- und Geschäftsführung sowohl des alten als auch des neuen Unternehmens. Durch diese umfassende Revision nun wurden die Betrügereien der Herren Gebr. Pattison sämtlich ans Licht gebracht und die Versetzung der Herren in Anklagezustand war

Digitized by Google

die Folge davon. Vergebens machten die Herren geltend, dass sie ja die Angaben des Gründungsprospektes durch Berufsrevisoren hätten bescheinigen lassen — sie wurden beide verurteilt: der eine zu 18, der andere zu 9 Monaten Gefängnis! Die mit der „Investigation" betraut gewesene Accountanten-Firma dagegen kam mit einer sanften richterlichen Rüge davon. — Am interessantesten an diesem Fall sind wohl die Ausführungen der gerichtlichen Sachverständigen und des als Zeuge vernommenen Seniorchefs der Accountanten-Firma, von der die als unzureichend erwiesene Investigation ausgeführt worden war. Der gedachte Seniorchef sagt wie folgt aus:

„In jedem Betracht hat die Ausführung der betr. Investigation genau dem entsprochen, was in Fällen der fraglichen Art üblich und gebräuchlich ist. Es war zweifellos nicht meine Pflicht, den Dingen so auf den Grund zu gehen, wie es bei der Audit üblich ist. Namentlich aber war ich nicht gehalten, auch die Lagerbücher zu prüfen; ich habe mich persönlich um die betr. Investigation bekümmert und habe die Art ihrer Ausführung durchaus zu billigen gehabt. Ich nahm an, dass die Bücher wahr und richtig, und alle Transaktionen der Herren Pattison in ihnen verzeichnet seien; ich war zu dieser Annahme berechtigt, weil uns die Herren Gebr. Pattison auf unsere Anfragen betreffs der vorgefundenen Unklarheiten in diesem Sinne geantwortet hatten."

Einer der gerichtlich bestellten Sachverständigen — ebenfalls natürlich ein Berufsrevisor — liess sich dagegen wie folgt vernehmen:

„Die Stellung eines „Investigators", den man mit der Aufgabe betraut, die für den Gründungsprospekt einer Gesellschaft erforderlichen Angaben zu bescheinigen, ist eine bei weitem verantwortlichere als die Stellung desjenigen, der nur im Auftrag von Einzelfirmen oder offenen Handelsgesellschaften revidiert. Dieser trägt eine Verantwortung nur seinem Auftraggeber gegenüber, während die Pflicht des Gründungsrevisors (des „Investigators") viel weiter geht. Letzterer hat zunächst die Pflicht gegen sich selbst, zuzusehen, dass sein Certifikat die Tatsachen des besonderen Falles voll und richtig wiedergibt. Er ist ferner verpflichtet, dafür zu sorgen, dass der Verkäufer, der sein Geschäft einer Aktiengesellschaft überantworten will, über Inhalt und Tragweite der im Certifikat enhaltenen Angaben vollständig im klaren ist. Und endlich hat der „Investigator" auch dem Publikum gegenüber die Pflicht,

Digitized by Google

es sich angelegen sein zu lassen, dass sein Certifikat alle wesentlichen Dinge richtig wieder gibt und vom Stand des betr. Geschäftes ein klares Bild gewährt."

Hieran schloss sich das folgende interessante Frage- und Antwortspiel:

Gerichtsvorsitzender: „Halten Sie die verschiedenen Betriebe für so verschieden von einander, dass es Ihnen als notwendig erscheinen könnte, sich vor jeder Bücherprüfung erst mit der besonderen Art, in der Bücher und Geschäfte geführt werden, eingehend bekannt zu machen"?

Sachverständiger: „Ich halte das letztere mit Rücksicht auf die grosse Verschiedenartigkeit der Betriebe für ganz unerlässlich".

Gerichtsvorsitzender: „Wenn es Ihrer Ansicht nach nicht genügend war, die Angeklagten zu fragen, ob dem Warenconto alle Einkaufsfakturen richtig belastet seien, und diese Frage sich einfach bejahen zu lassen — wie hätte alsdann Ihrer Meinung nach der betr. Bücherrevisor verfahren sollen"?

Sachverständiger: „Er hätte das Lagerbuch genau prüfen und ausserdem zusehen müssen, ob alle Wareneingänge den betr. Lieferanten gutgeschrieben und dem Warenconto belastet seien".

Gerichtsvorsitzender: „Wir haben aber gehört, dass die Prüfung der Lagerbücher für den hier in Frage befindlichen Zeitraum von sechs Jahren übermässig viel Arbeit verursacht haben würde".

Sachverständiger: „In gewissem Sinne mag das richtig sein. Allein wenn es notwendig war, die Arbeit zu tun, so musste sie eben auch getan werden".

Gerichtsvorsitzender: „Sind Sie der Meinung, dass der Bücherrevisor verpflichtet gewesen wäre, für den Zeitraum von sechs Jahren seine Prüfung auf alle Artikel des gesamten Lagers zu erstrecken"?

Sachverständiger: „Ich halte diese Frage für eine sehr heikle".

Gerichtsvorsitzender: „Gerade deshalb aber stelle ich sie".

Sachverständiger: „Unter Umständen der vorliegenden Art ist es schwer, so zu antworten, dass nicht nur die Sache, sondern auch die Angeklagten zu ihrem Rechte kommen. Das beste wäre, ich dürfte sagen, wie die Sache bei einer „Audit" hätte gemacht werden müssen".

Digitized by Google

Gerichtsvorsitzender: „Das wäre vielleicht ganz interessant, aber das Leben ist kurz, Herr Sachverständiger, und so wiederhole ich meine Frage: „Glauben Sie, dass es Herrn Greigs (des mit der Investigation betraut gewesenen Bücherrevisors) Pflicht gewesen wäre, seine Prüfung auf den ganzen Zeitraum von sechs Jahren und auf jeden Artikel des gesamten Lagers zu erstrecken"?

Sachverständiger: „Ich sage, dass dies allerdings das einzig richtige gewesen wäre".

Gerichtsvorsitzender: „Wieviel Zeit würde das gefordert haben"?

Sachverständiger: „Ich habe die Rechnungen von zwei Jahren und acht Monaten in 15 Tagen durchforscht".

Gerichtsvorsitzender: „Und Ihre Untersuchung hat alle Artikel umfasst"?

Sachverständiger: „Ich habe jede einzelne Rechnung geprüft".

Gerichtsvorsitzender: „Die Angeklagten sind, wie wir wissen, vom Investigator gefragt worden, ob alle im Jahre 1895 eingekauften Waren dem Warenconto debitiert worden seien, und sie haben diese Frage mit „ja" beantwortet. Hätten Sie diese Antwort für richtig und genügend gehalten?"

Sachverständiger: „Nein. Ich hätte meine Prüfung völlig unbeirrt von ihr fortgesetzt". —

In ganz ähnlichem Sinne sprachen sich auch zwei weitere Sachverständige aus: „Wir haben — so ungefähr äusserten sie sich — „zwar noch niemals eine Gründungsrevision von der Ausdehnung der hier in Frage befindlichen ausgeführt, aber sicher ist gleichwohl, dass die leitenden Grundsätze für derartige Revisionen immer und überall die gleichen sein müssen, mögen die betr. Betriebe nun gross oder klein sein. Ueberall da, wo vor der Investigation in üblicher Weise schon „ständig" revidiert worden ist, bedarf es naturgemäss keiner so ins Detail gehenden Untersuchung als da, wo dies nicht der Fall. Und bei den Angeklagten hat die ständige Revision eben nicht bestanden! In solchem Fall darf sich der Bücherrevisor auf blosse Angaben der Geschäftsinhaber nicht verlassen... Der Investigator übernahm im vorliegenden Falle die volle Verantwortung dafür, dass der von ihm ermittelte Stand der Dinge, und die von ihm angegebenen Gewinne zutreffend seien; und wenn es ihm unmöglich gewesen wäre, für vorgefundene Unregelmässigkeiten eine genügende

Digitized by Google

Erklärung zu erhalten, so hätte er dies im Certifikat erwähnen oder die Ausstellung eines solchen ganz ablehnen müssen. Uebrigens wäre die Aufdeckung der von den Angeklagten vorgenommenen betrügerischen Manipulationen gar nicht so schwer gewesen. Man hätte aus der fraglich gewesenen Periode nur den Umsatz der letzten Monate zusammenzustellen und den Brutto-Gewinn aus ihm zu ermitteln brauchen; wäre dieser Bruttonutzen mit dem Brutto-Gewinn einer gleichgrossen früheren Periode verglichen worden, so hätte man eine ganz bedeutende Differenz gefunden, und wäre dadurch auf den ganzen Schwindel gekommen. Usw. usw."[1])

3. Aus den Verhandlungen einer juristischen Kommission des House of Lords.

Ein sehr interessantes Streiflicht auf den englischen Auditor werfen übrigens auch die Verhandlungen einer juristischen Kommission, die im Jahre 1896 das „House of Lords" eigens zu dem Zweck einsetzte, damit sie auf Grundlage des von einem Chartered Accountant — Mr. Frederic Whinney F. C. A. — erstatteten Gutachtens einen Entwurf für die Aktiennovelle von 1900 berate. Ich gebe die betr. Verhandlungen hier nur im Auszug wieder:

„Wir gehen zur Sektion 29 über, die von der Bestallung des Auditors handelt. Der Gutachter schlägt die Hinzufügung der Worte vor: „Die Auditors müssen, soweit das Gesellschafsstatut nicht anders bestimmt, stets Berufsrevisoren sein". Zur Unterstützung dieses Vorschlages weist Gutachter darauf hin, dass die Zahl der Aktiengesellschaften in den letzten Jahren bedeutend gewachsen sei, und dass von Leuten, die nicht geübte Fachleute seien, nur in sehr wenig Fällen Revisionen richtig ausgeführt und Bilanzen zutreffend beurteilt werden könnten. Der Gutachter schlägt ferner die Einfügung einer Bestimmung vor, nach der an Stelle eines von seinem Amt zurücktretenden Auditors von der Generalversammlung kein anderer Auditor gewählt werden dürfe, ohne dass man den Aktionären vor Einberufung der Generalversammlung vom Rücktritt des bisherigen Auditors entsprechende Mitteilung gemacht; eine derartige Bestimmung habe den Zweck, zu verhindern,

[1]) Es sei an dieser Stelle bemerkt, dass Vorkommnisse wie die bei Gebr. Pattison zur gesetzlichen Festlegung der ständigen Revision für alle Gesellschaften ganz wesentlich mit beigetragen haben.

Digitized by Google

dass ein durch seine Pflichttreue unbequemer Auditor vom Aufsichtsrat nolens volens hinausgedrängelt werden könne."

Im Gesetzentwurf sodann war noch folgendes gefordert:

1. Dass eine Schlussbilanz ganz ebenso ins einzelne gehen müsse, wie die Probebilanz. (Diese Bestimmung wurde vom Gutachter für überflüssig erklärt, weil ja „keine Schlussbilanz aufgestellt werden könne, ohne dass die Details vorher gegeben seien."

2. Dass die Auditors „mit angemessener Sorgfalt festzustellen haben, ob die Bücher in geeigneter Weise geführt und alle Transaktionen der Gesellschaft in ihnen richtig verzeichnet sind." (Den letzten Teil dieser Forderung wollte Experte gern gelten lassen; dagegen regte er die Ausmerzung der Worte an: „Dass die Bücher in geeigneter Weise geführt sind"; „geeignet geführt" sei ein etwas vager Ausdruck, der ganz gut im Gesetz entbehrt werden könne, zumal der Auditor schon ohnehin verpflichtet sei, es zu monieren, wenn die Führung der Bücher irgendwie zu wünschen übrig lasse.)

Der Gesetzentwurf wollte es ferner den Auditors zur besonderen Pflicht gemacht wissen, dass sie die Bilanz auch daraufhin prüfen sollten, ob von den fälligen Aussenständen der Gesellschaft ein entsprechender Betrag für uneinbringliche oder zweifelhafte Posten vorgesehen sei. (Gegen diese Forderung wurde vom Gutachter mit der Begründung Einspruch erhoben, dass die Kundschaft vieler Betriebe viel zu zahlreich sei, als dass es auch nur annähernd als durchführbar erscheinen könnte, die Bonität jedes Kunden zu prüfen. Experte bemerkte beiläufig, dass sich die Zahl der Kunden in einem ihm bekannten Betriebe auf rund 75000 beliefe, und er hielt es für genügend, wenn das Gesetz den Auditor zu der im Certifikat abzugebenden Erklärung verpflichte, dass er die Bilanz auf Grund seiner mit Fleiss und Sorgfalt ausgeführten Prüfung für wahr halte.)

Im Anschluss hieran entspann sich der folgende Dialog:

Lord Davey: Ich möchte hier folgendes fragen: „Halten Sie den Auditor für verpflichtet, dass er nicht nur sage, ob die Bücher richtig oder nicht richtig geführt seien, sondern dass er auch in Fragen hineingehe, die hinter den Büchern liegen — z. B. in die Frage, ob die Schätzung der Aktiven als richtig angenommen werden könne? — Lord Justice Lindley hat sich bekanntlich

Digitized by Google

dahin ausgesprochen, dass der Auditor ehrlich und gewissenhaft verfahren und jede angemessene Sorgfalt und Geschicklichkeit anwenden müsse, um festzustellen, was wahr und zutreffend sei."

Lord Farrer: „Das mag ganz gut sein — aber welche Wahrheit hat der Auditor festzustellen?"

Lord Davey: „Diese Frage scheint mir allerdings sehr am Platze zu sein, und vielleicht wird man so fragen müssen: „Soll der Auditor die Aktiven, die mit einer bestimmten Summe zu Buche stehn, auf ihren wahren Wert prüfen und sagen, ob die Werte richtig oder zu hoch angesetzt sind? Kann das der Auditor, der doch kein Taxator ist?"

Gutachter: „Nein, ich denke nicht. Dies würde den Revisor in eine Stellung drängen, die für ihn noch niemals vorgesehen war und auch niemals vorgesehen werden sollte. Der Auditor soll nur die ihm von den Direktoren vorgelegte Bilanz prüfen und auf Grund dieser Prüfung erklären, ob die Bilanz sachlich korrekt sei oder nicht. Was irgendwie seinen Argwohn erregt, hat er natürlich mit besonderer Sorgfalt zu prüfen."

Lord Farrer: „So bleibt denn schliesslich die Verantwortlichkeit den Direktoren überlassen?"

Gutachter: „Nicht den Direktoren allein. Es sind bei den Gesellschaften ja auch noch Geschäftsführer vorhanden".

Lord Farrer: „Wünschen Sie den Auditor in die Lage eines Administrators zu versetzen, der die Direktoren in ihrer Verwaltung zu kontrollieren hat?"

Gutachter: „Nein, das wünsche ich nicht."

Lord Davey: „Würde es Ihrer Meinung nach nicht richtiger sein, den Auditor bloss dazu zu verpflichten, dass er nur einfach die Schriften und Bücher prüft und jeden bei der Prüfung etwa aufsteigenden Argwohn so gründlich und gewissenhaft verfolgt, dass er am Schluss seiner Arbeit bestimmte Schlüsse zu ziehen vermag?"

Gutachter: „Ich glaube, dass den Pflichten des Auditors ein grösserer Umfang nicht gegeben werden darf. Der Auditor darf eine Bilanz solange nicht bescheinigen, als bis er sie nicht in allen Teilen sorgfältig geprüft hat und auf Grund dieser Prüfung für wahr und richtig hält; und ferner hat der Auditor darauf zu achten, dass die Bilanz den Aktionären in einer Form vorgelegt werde, die es den Aktionären ermöglicht, ein Urteil über die Bilanz sich selbst zu bilden. [1]) Des weiteren aber sollten die Strafen

[1]) Derselbe Gutachter hat früher einmal — in einer Herbstversammlung des Instituts der Chartered Accountants — das folgende ausgeführt: „In der Praxis entsteht zuweilen die Frage: Wie soll der Revisor die wirklichen Tatsachen ermitteln? Auf diese Frage kann's

Digitized by Google

für Auditors entsprechend gemindert und herabgesetzt werden; zurzeit werden Auditors haftbar gemacht, wenn der Aufsichtsrat Dividenden aus dem Aktienkapital zahlt."

Lord Davey: „So? Das wusste ich nicht."

Der Lordkanzler: „Von betrügerischer Beihülfe abgesehen — wofür soll nun eigentlich Ihrer Meinung nach der Auditor verantwortlich sein?"

Gutachter: „Ueberall da, wo Dividenden aus dem Kapital bezahlt worden sind, soll nicht der Auditor allein, sondern Auditor und Aufsichtsrat gemeinschaftlich haften. Dann aber soll die Haftung nicht vor der Liquidation der Gesellschaft, und nur nach Massgabe des Gesetzes über die Verjährung eintreten."

Der Lordkanzler: „Hat denn jemals der unschuldige Irrtum eines Auditors den Ausgangspunkt eines Prozesses gebildet?"

Gutachter: „Gewiss. Ein solcher Fall wurde vor M. Justice Sterling verhandelt.

Lord Davey: „Dort handelte es sich um betrügerische Begünstigung."

Gutachter: „Nein. Der betreffende Auditor war bloss nicht geschickt und erfahren genug."

Der Lordkanzler: „So? Nun ich muss sagen: es wäre mir ein schrecklicher Gedanke, wenn ein Revisor für jeden

---

nur die eine Antwort geben: „Ganz in derselben Weise, wie ein Richter oder eine Jury: durch Sichten der Beweise." Den Hauptbeweis bilden natürlich die Bücher, aber sie bilden nicht den einzigen Beweis; vielmehr ist das, was in den Büchern steht, nur ein prima facie Beweis, der durch interne Kreuzverhöre und durch unanfechtbare, in zuverlässiger Weise erlangte Zeugnisse interner Instanzen ergänzt werden muss." — Die anscheinend nicht soweit gehende Bestimmung der Novelle von 1900, dass ein wahrheitsgemässes und richtiges Bild von der Geschäftslage der Company, wie sie sich nach den Büchern darstellt, zu geben sei, steht mit dem eben Ausgeführten durchaus nicht im Widerspruch, und in der Praxis gelten die Bücher in England auch nach 1900 in der Tat nur als prima facie Beweis.

Hier möge auch noch eine bezügliche Stelle aus dem englischen Werkchen „Professionell Accountants" (Berufsbücherrevisoren) von Beresford Northington stehen; sie lautet deutsch etwa wie folgt: „Es ist bei früheren Gelegenheiten die Frage aufgeworfen worden, ob der Accountant verpflichtet sei, die Ausweise der Bücher seines Auftraggebers in dessen Interesse möglichst günstig zurecht zu stutzen. Diese Frage kann nur so beantwortet werden: „Nein! Unter keinen Umständen!" Ein Rechtsanwalt mag das Gesetz im Interesse seiner Kunden so günstig drehen und wenden, wie es nur immer als möglich erscheint, denn bei Gesetzen sind verschiedene Auslegungen möglich. Anders beim Bücherrevisor. Er hat's nur mit absoluten Grössen zu tun . . . Bücherrevisoren dürfen sich nicht auf Schätzungen etwa zu erhoffender Gewinne einlassen; sie dürfen in ihren Aufstellungen keinerlei Zukunftsmusik treiben, sondern nur unerbittliche Tatsachen der Gegenwart geben."

Digitized by Google

unschuldigen Irrtum verantwortlich gemacht werden sollte."[1])

4. Mr. Slocombes Charakteristik der englischen „Amateur-Revisoren."

Die Aktiennovelle von 1900 scheint übrigens die englischen Bücherrevisoren im ganzen nur wenig befriedigt zu haben; sie machen geltend, dass das Gesetz ihnen nur einen Zuwachs an Pflichten, aber keinen Zuwachs an Rechten gebracht, und dass es auch sonst keinen allzu fortschrittlichen Charakter habe. Nur eins rühmt man allgemein an der Novelle: dass durch sie die ständige Revision zum gesetzlichen Zwangserfordernis für alle eingetragenen Gesellschaften erhoben worden ist. Dagegen bedauern die Chartered Accountants, dass das neue Gesetz die der ständigen Revision unterworfenen Gesellschaften nicht ausdrücklich verpflichtet, die höchst wichtigen Auditorposten nur mit Chartered Accountants zu besetzen. Zwar ist es ja Tatsache, dass nicht privilegierte Berufsrevisoren in England nur noch sehr selten zu Auditoren ernannt zu werden pflegen, wie denn überhaupt Firmen von Rang sich nur der Chartered Accountants bedienen;[2]) allein das Unheil, das unfähige Revisoren anrichten, scheint in England noch immer gross genug zu sein, um die Vorschiebung eines wirk-

[1]) Betreffs der kriminellen Haftung der englischen Bücherrevisoren liegen ebenfalls einige wichtige Entscheidungen vor, doch ist nur in einem einzigen Fall eine Verurteilung erfolgt; es geschah dies im Jahre 1900 im Fall der Dumbels Banking Company Lim., in dem deren Revisoren und auch einige ihrer Beamten wegen doloser Herausgabe einer ihnen als falsch bekannten Bilanz zu Gefängnisstrafen verurteilt worden sind. Die Verurteilung ist damals auf Grund der Sektion 229 des Maux Criminale Code von 1872 erfolgt, während heute derartige Vergehen („misdemeanors") wohl nur nach Massgabe der Sektion 28 der Aktiennovelle von 1900 beurteilt und bestraft werden würden. Die Sektion 28 der Novelle lautet wie folgt: „Wer in einem Berichte, einer Darstellung, Bescheinigung, Bilanz oder sonstigen Urkunde, die unmittelbar oder mittelbar von diesem Gesetze erfordert wird, absichtlich und wissentlich in einem wesentlichen Punkte eine falsche Angabe macht, wird wegen Vergehens im ordentlichen Srrafverfahren mit Gefängnis bis zu zwei Jahren, mit oder ohne Zwangsarbeit, oder im summarischen Strafverfahren mit Gefängnis bis zu vier Monaten, mit oder ohne Zwangsarbeit bestraft."

[2]) Wie hoch das Ansehen der Chartered Accountants und ihrer Berufstätigkeit in England steht, geht wohl am besten aus der Tatsache hervor, dass viele englische Firmen die Namen der Chartered Accountants, die bei ihnen die Audits besorgen, auf ihre Briefköpfe drucken! Natürlich erfolgt dieser Aufdruck nur zu Reklamezwecken: er soll Kredit und Ansehen der betreffenden Firmen stützen und heben, und er tut es auch. Bei uns in Deutschland aber hält man im allgemeinen noch immer ängstlich an dem Vorurteil fest, dass Revisionen Kredit und Ansehen schädigten.

Digitized by Google

samen Gesetzes-Riegels als wünschenswert und notwendig erscheinen zu lassen. Weitaus den grössten Schaden stiften offenbar die sog. „Amateur-Revisoren" — d. h. jene völlig ausserhalb des Berufs stehenden Revisions-Dilettanten, deren Dünkel und Selbstüberhebung fast durchweg in einem höchst kläglichen Verhältnis zu ihren Fähigkeiten stehen. Mr. Slocombe, ein hervorragender englischer Berufs-Bücherrevisor, sprach sich vor einiger Zeit über jene Gentlemen etwa wie folgt aus:

„Amateur-Revisoren" sind eine Klasse von Leuten, für die ich mich nicht entschliessen kann, weder Achtung noch Zuneigung zu empfinden; denn ich habe leider nur allzuviel von ihrer skandalösen Untüchtigkeit gesehen. Bücher revidieren ist ein viel zu ernstes und verantwortungsvolles Geschäft, als dass man berechtigt sein dürfte, es nur als Spielzeug zu betrachten. Das Unheil, das durch untüchtige Revisoren angerichtet werden kann, ist kaum weniger gross, als dasjenige, das aus Kurpfuscherei oder aus der Unfähigkeit schlechter Aerzte entsteht. Ja man kann versucht sein zu sagen, dass schlechte Revisoren noch weit verderblicher als schlechte Aerzte wirken; denn wenn der Arzt im Lauf einer langen Praxis vielleicht nur 100 seiner Patienten vergiftet, führt der gewissenlose oder unfähige Revisor, auch wenn er seine unheilvolle Tätigkeit vielleicht nur einer einzigen Firma widmet, leicht den wirtschaftlichen Ruin oder den Hungertod oder Selbstmord von noch weit mehr als bloss hundert Menschen herbei.

Vielleicht wird mancher denken, dass dies übertrieben sei, und dass es doch auch fähige und gewissenhafte Amateur-Revisoren gebe. Gut! Möge es denn wirklich so sein! Was aber bedeuten diese wenigen Gerechten unter der Schar der Ungerechten? — Es verlautet ja zuweilen, dass die Tätigkeit eines Amateur-Revisors „befriedigt" habe. Schön! Aber wie lange hat sie befriedigt? Bis zum Krach! Und wen hat sie vor allem befriedigt? Die Verbrecher, deren Schandtaten den Krach herbeigeführt, und die nun ihr Heu im Trocknen haben!

Gewiss: Auch Berufsrevisoren sind Menschen, aber bei den weitaus meisten der zusammengebrochenen Firmen sind nicht Berufs-Revisoren, sondern Amateur-Revisoren tätig gewesen — das weist untrüglich die Statistik nach. Und was die Entdeckung von Unterschleifen betrifft, so scheint die Lage des Amateur-Revisors nicht viel besser als die des blinden Huhns gegenüber den Körnern zu sein. — O gewiss gibt es gute Amateur-Revisoren, aber die besten habe ich immer dann gefunden, wenn es das Ausprobieren von Sherry oder Portwein galt!"

Man sieht: auch die Engländer verstehen zuweilen ganz gut — „deutsch" zu schreiben. Aber Herrn Slocombes Vorstoss gegen die Amateur-Revisoren scheint mir angesichts der Höhe, auf der das Bücherrevisoren-Gewerbe in England steht, durchaus berechtigt zu sein. Meist pflegen die Amateur-Revisoren aktive oder inaktive Geschäftsleute zu sein, deren Freunde sie für besonders erfahren im Zahlen- und Rechnungswesen halten, und die denn auch wirklich manchmal einen gewissen Scharfsinn entwickeln; dass sie aber mit Männern, die ihre ganze Kraft, Energie und Erfahrung dem Rechnungs- und Revisionswesen widmen,

Digitized by Google

nicht zu konkurrieren vermögen, liegt zu klar auf der Hand, als dass es übersehen werden könnte.

5. Getzesmängel.

Als ein starker Mangel wird es ferner empfunden, dass auch in Zukunft das Verbleiben des Auditors im Amte im weiten Umfange (very largely) davon abhängig bleibt, ob es dem Auditor gelingt, sich die persönlichen Sympathien des Aufsichtsrats zu sichern. Zweifellos ist diese Bemängelung nur zu begründet, und zwar um so mehr, als das Gesetz, wie wir gesehen haben, keinerlei Forderungen hinsichtlich der Qualität und Befähigung der Auditoren aufgestellt hat. Richtig ist ja allerdings: jede eingetragene Gesellschaft muss einen oder mehrere Auditors wählen, und sie muss das in jeder ordentlichen Generalversammlung tun. Aber wie nun, wenn der von der Generalversammlung erwählte Auditor im Lauf seiner Audit schwerwiegende Unregelmässigkeiten entdeckt — Unregelmässigkeiten, die entweder das Wohl der Gesellschaft schon schwer geschädigt haben, oder bei nicht rechtzeitiger Beseitigung doch in der Folge zu Schädigungen der Gesellschaft führen müssen? „Der Auditor wird bei dem Direktor vorstellig werden!“ — Gut! Wie nun aber, wenn die Direktoren harthörig oder angehende Schwindler sind? „Dann wird der Auditor sein Amt niederlegen.“ — Schön! Und dann? „Ja dann steht eben den Direktoren die Möglichkeit offen, den unbequemen Auditor ruhig ziehen zu lassen und einen gefügigeren oder weniger tüchtigen Herrn an seine Stelle zu setzen.“ — Richtig! Das kann allerdings geschehen! Und wenn es geschieht, kommt's eben doch zum Krach. Denn der abgetretene ehrliche und wachsame Auditor hat weder das Recht noch die Pflicht, mit den Aktionären ausserhalb der ordentlichen Generalversammlung irgendwie in Verbindung zu treten, wie ihm auch nicht das Recht zusteht, eine Generalversammlung einzuberufen. Allerdings könnte man hier einwenden, dass es ja der ordentlichen Generalversammlung auffallen werde, wenn an Stelle des von ihr erwählten Auditors ein anderer Herr auf der Bildfläche erschiene. Aber ein solcher Einwand würde mit der praktischen Erfahrung nicht im Einklang stehen, und man darf mit Bestimmtheit behaupten, dass der Generalversammlung ein Wechsel im Auditorenamte durchaus entgehen würde — wenigstens in der Regel. Denn auch der englische Aktionär hält seine Augen nicht weiter offen, als der deutsche, und die englischen Aktien-

Digitized by Google

gesellschafts-Generalversammlungen pflegen nicht viel über dem Niveau der deutschen zu stehen. Wenn also jemals die ständige Revision in Deutschland gesetzlich eingeführt werden sollte — in der hier angedeuteten Richtung müsste der deutsche Gesetzgeber vorsichtiger und weitblickender als der englische sein.

6. Der Revisionsbericht und die Bescheinigung der Bilanz.

Zwei wichtige und deshalb auch viel erörterte Punkte sind ferner diese: 1. wie der vom Auditor in der ordentlichen Generalversammlung vorzutragende Revisionsbericht zu lauten, und worüber er sich zu verbreiten habe; 2. wie die Bescheinigung am Fuss der Bilanz zu formulieren sei. — Nach dem Gutachten, das seinerzeit das „Institute of Chartered Accountants" von sachverständigen Juristen eingeholt hat, kann die Bescheinigung am Fusse der Bilanz den folgenden Wortlaut haben: „Gemäss den Vorschriften der Companies Act von 1900 bescheinige ich hiermit, dass allen Anforderungen, die ich als Auditor zu stelllen berechtigt war, genügt worden ist." Und der an die Aktionäre zu erstattende Bericht hätte etwa so zu lauten: „Ich habe die obige Bilanz (oder die Bilanz vom ..... [Datum]) geprüft. Nach meiner Meinung ist sie richtig aufgestellt, sodass sie die Geschäftslage der Gesellschaft, wie solche aus den Büchern ersichtlich ist, in treuer und wahrheitsgemässer Weise zur Darstellung bringt." [1])

[1]) Viele, wenn nicht die meisten englischen Auditors geben übrigens Certifikat und Bericht am Fusse der Bilanz in kombinierter, d. h. etwa in dieser Form: „Gemäss der Vorschriften der Companies Act von 1900 bescheinigen wir hiermit, dass allen unseren Anforderungen als Auditoren genügt worden ist. Wir berichten den Aktionären, dass wir die obige Bilanz nebst Gewinn- und Verlustconto nach den darauf Bezug habenden, im inländischen Hauptgeschäft befindlichen Büchern, sowie nach den Berichten von den im Ausland und in den Kolonien bestehenden Zweiggeschäften der Gesellschaft revidiert haben. Einige der Kapitalanlagen sind nach Massgabe der betreffenden ausländischen oder kolonialen Gesetzgebung in den Kolonien oder im Ausland deponiert. — Unserer Meinung nach ist diese Bilanz richtig aufgestellt, sodass sie die Geschäftslage der Gesellschaft, wie solche aus den Büchern der Gesellschaft ersichtlich, in treuer und zutreffender Weise zur Darstellung bringt." — Von dieser Form wird in englischen Bücherrevisorenkreisen behauptet, dass sie sich genau auf denselben Grundzügen bewege, wie das Auditoren-Certifikat, welches in normalen Fällen auch schon vor dem 1. Januar 1901 gang und gäbe war. Ausserdem wird darauf hingewiesen, dass diese kurze und kombinierte Form in der Praxis die beliebteste sei. Immerhin muss dem gegenüber darauf aufmerksam gemacht werden, dass es der Absicht des Gesetzgebers zweifellos mehr entsprechen würde, wenn die Auditors in ihren Berichten möglichst alles aufzählten, was sie nur irgend bei ihrer Revision zu beanstanden und zu erinnern

Digitized by Google

Der und jener Leser wird — trotz des früher Angeführten — vielleicht glauben, dass es hiernach genüge, wenn der Auditor nur einfach die Zahlen der Bilanz mit den Büchern vergliche — in der Weise etwa, wie es bei uns in Deutschland üblich. Dieser Glaube würde aber ein irriger sein. Denn Lord Justice Lindley hat im Prozess der London General Bank (1895) ganz ausdrücklich erklärt: „Der Auditor entledigt sich seiner Pflicht nicht, indem er die in den Büchern stehenden Zahlen ohne Prüfung für richtig hält; er muss vielmehr die Mühe einer sachlichen Prüfung auf sich nehmen und muss feststellen, ob aus den Büchern die wahre Lage der Gesellschaft auch wirklich ersichtlich ist.“ — Diesem Grundsatz folgt die englische Rechtsprechung — mit Recht — streng und beharrlich.

---

gehabt; auch würde dies selbstverständlich den Wünschen der Aktionäre entsprechen und würde sie zu einer besseren Schätzung der gesetzlichen Revision und zu energischerer Wahrung ihrer Interessen erziehen. Allein die Praxis hat, wie gesagt, vorläufig anders entschieden, und hat folgende zwei Forderungen gestellt:

1. Der schriftlich erstattete Bericht des Revisors darf nichts enthalten, was nicht im gedruckten Bericht am Fusse der Bilanz steht.

2. Der Bericht des Auditors soll im Druck eine bequeme und handliche Form haben, und diese wird nur durch die angeführte kurze Erklärung gewahrt.

Immerhin werden natürlich Fälle denkbar sein, wo es zur Notwendigkeit wird, den Aktionären eingehend und genau zu berichten, und in solchen Fällen wird der Auditor, der's genau nimmt mit seiner Pflicht, denn auch keinen Anstand nehmen, es zu tun. Früher hätten derartige Berichte unter Umständen stark auf den Kurs der Aktien gedrückt und damit mehr geschadet als genützt, da sie ja auf der Bilanz — also offen vor aller Welt — zu erstatten gewesen wären; aber jetzt gibt Sektion 23 der Act von 1900, die ja einen von der Bilanz gesonderten Bericht zulässt, die Möglichkeit an die Hand, den Bericht nur an die Aktionäre und ganz vertraulich zu erstatten, und damit ist ihm natürlich alles Alarmierende genommen. Will freilich ein Auditor mit der Pflicht, unter Umständen auch mal eingehend und über mehr oder minder bedenkliche Dinge zu berichten, gleich von vorn herein rechnen, so wird er gut tun, auch gleich von vorn herein Bilanzbescheinigung (Certifikat) und Bericht getrennt zu geben; hätte er sich vielleicht jahrelang nur der kombinierten Form bedient und ginge auf einmal zur getrennten Form über, so würde das natürlich ebenfalls beunruhigend wirken, obgleich ja nur die Bilanz mit dem Certifikat, nicht auch der Bericht, zu veröffentlichen ist. Vielleicht würden alle Schwierigkeiten gehoben, wenn man nach dem Vorschlag von Dicksee das Certifikat in folgender Form gäbe: „In Uebereinstimmung mit Sektion 23 der Companies Act von 1900 bescheinigen wir hiermit, dass wir die Abrechnungen der . . . . . Gesellschaft, Lim. revidiert und über unsere Revision heute an die Aktionäre berichtet haben. Wir bescheinigen zugleich, dass allen unseren Anforderungen als Auditoren genügt worden ist.“

Digitized by Google

7. Die gesetzlichen „Anforderungen" des Revisors (Auditors) und das Verhältnis der Gesellschaftsstatuten (Articles) zum Gesetz.

Als wichtig dürften hier wohl auch noch die beiden Fragen erscheinen:

1. Welches die vom Auditor bei der Vornahme der Audits gesetzlich zu stellenden „Anforderungen" sind?

2. Wie weit die Vorschriften des Gesetzes von 1900 durch die Gesellschaftsstatuten (Articles) etwa abgeändert werden können?

Zu 1. wäre etwa folgendes zu sagen:

Der sprachlichen Form nach werden die Anforderungen des Revisors natürlich immer aus „Bitten" und „Fragen" bestehen. In materieller und juristischer Beziehung aber wird man unter „Anforderung" die gesetzmässige Befugnis des Revisors verstehen dürfen, zu verlangen, dass man ihn bei seiner Arbeit nicht etwa hemme und hindere, sondern im Gegenteil durch Bereitstellung der Bücher und Aushändigung der in Frage kommenden Schriften und Belege, sowie durch bereitwillige Auskunftserteilung über alle unklar erscheinenden Punkte ihm so viel als möglich Vorschub leiste. Sind desfallsige Anforderungen des Revisors nicht voll erfüllt worden, so muss dieser in seinem Bericht angeben, in welchen Punkten und in welcher Weise das nicht geschehen ist.

Zu 2. ist zu bemerken, dass das Gesetz unter allen Umständen über den Statuten der Gesellschaft steht, und die Vorschriften der ersteren somit zwingender Natur sind. Statutarische Bestimmungen, die dem Gesetz zuwiderlaufen, dürfen von den Auditors also nicht berücksichtigt werden.

h) Die tatsächliche Stellung des Revisors (Auditors) bei Eingetragenen Gesellschaften.

Als so wichtig und einflussreich aber auch die Stellung des englischen Gesellschafts-Auditors nach dem Gesagten erscheint — formellrechtlich ist sie gleichwohl beengt. Denn ein unmittelbarer Einfluss auf die Geschäftsführung steht dem Auditor nicht zu, und wenn er Missstände vorfindet, so hat er nicht das Recht, Anordnungen zu ihrer Abstellung zu treffen. Er hat lediglich eine beratende Stimme. Aber freilich wird sein Rat nicht eben selten begehrt und fast immer ausserordentlich hoch geschätzt; jedermann weiss eben in England, dass der Accountant — besonders natürlich der ältere — vermöge seiner ausgebreiteten Tätigkeit eine umfassende Kenntnis des Geschäftslebens in jeder Form besitzt. Demgemäss eignet dem englischen Bücherrevisor — voran natürlich dem Chartered Accountant —

Digitized by Google

auch ein hohes Standesgefühl, und über die Ehre und Würde der einzelnen Berufsgenossen wird von ihm mit unerbittlicher Strenge gewacht. Accountanten-Firmen, an denen auch nur im geringsten der Makel haftet, sie seien für Vertuschungen, Schönfärbereien und dergleichen zu haben, verlieren sofort den Rang der Erstklassigkeit, und das wirkt natürlich erheblich auf Wert und Preis ihrer Leistungen ein. Mit dem englischen Geschäftsleben Vertraute sind daher der Ansicht, dass bei den englischen Accountants auch die Firmenehre und das Bestreben, den Rang der Firma zu behaupten, der Gediegenheit der Revision kräftig zu statten kommen. Eine wie ausserordentlich empfehlende und kreditfördernde Kraft in den Namen erstklassiger englischer Accountanten-Firmen unter gewissen Umständen steckt, geht klar aus dem Missbrauch hervor, den englische Companies vor dem Inkrafttreten der Novelle von 1900 mit solchen Namen getrieben haben: die Direktoren setzten die Namen erstklassiger Accountantenfirmen in die Gründungsprospekte hinein, ohne dass die betr. Firmen wirklich als Revisoren erwählt worden waren. Natürlich luden sie damit den betr. Firmen eine wenn auch nicht gesetzliche, so doch moralische Verantwortung auf, aber das liess die Herren natürlich völlig kalt; ihre Gesellschaft flott machen — das war das Wichtigste für sie. Dieser Missbrauch des guten Rufs erstklassiger Accountantenfirmen ist jetzt deshalb nicht mehr möglich, weil eine Bestimmung der Novelle von 1900 vorschreibt, dass der geschäftsführende Direktor den Prospekt vor der Veröffentlichung eigenhändig zeichnen und damit die Verantwortung für die Richtigkeit der im Prospekt enthaltenen Angaben übernehmen muss. — Alles in allem: wenn das Institut der englischen Gesellschaftsrevisoren auch heute noch nicht ganz frei von Mängeln ist, so ist daran ohne alle Frage weit mehr der Gesetzgeber als der Auditor schuld.

i) Die rechtliche und tatsächliche Stellung des Revisors („Auditor") ausserhalb der eingetragenen Gesellschaften.

Nun noch ein Wort über die Stellung des Auditors bei nicht unter die Novelle von 1900 fallenden Gesellschaften, sowie bei Privatfirmen und bei öffentlichen Körperschaften.

1. Der Revisor bei **nicht eingetragenen Gesellschaften.**

Auditoren nicht eingetragener Gesellschaften unterliegen lediglich den Bestimmungen der betr. Gesellschafts-

Digitized by Google

statuten, sowie denjenigen Gesetzesnormen, die für die besondere Kategorie gelten, der jene angehören.

Es ist fast überall Brauch, dass solche Auditors vom Aufsichtsrat ernannt werden, und dass die nächste ordentliche Generalversammlung sie entweder wiederwählt oder durch eine andere Persönlichkeit ersetzt: doch hat das Wahlrecht der Aktionäre fast immer nur theoretischen Wert. Wird das Honorar des Auditors weder bei seiner Bestellung noch durch die Statuten fixiert, so hat der Auditor sich mit demjenigen Honorar zu begnügen, wie es von den Aktionären in der Generalversammlung bestimmt und festgesetzt wird. Der Aufsichtsrat hat kein Recht, einen einmal bestellten Auditor zu entlassen, wohl aber scheint es, als könne der Auditor sein Amt schon vor Abhaltung der Generalversammlung quittieren; nur wird freilich angenommen, dass er in solchem Fall für die etwa bereits geleistete Arbeit keinerlei Honorar zu beanspruchen habe. Betreffs einer vor Abhaltung der ordentlichen Generalversammlung eintretenden Vakanz im Amt des Auditors enthalten manche Statuten die Bestimmung: dass die erforderliche Neuwahl durch eine ausserordentliche Generalversammlung vorzunehmen sei, während andere Statuten wieder bestimmen, dass die Neubesetzung der Stelle durch den Aufsichtsrat zu erfolgen habe.

Im weiten Umfange bleibt es dem Aufsichtsrat auch überlassen, zu bestimmen, was und wie viel von den inneren Gesellschaftsangelegenheiten bei Gelegenheit der Bilanz- und Berichtsveröffentlichung publiziert werden soll. Dem Auditor ist hierbei Wachsamkeit zu empfehlen, denn seine Verantwortlichkeit nimmt ihm niemand ab. Vor allem befleissige er sich in seinem Certifikat absoluter Klarheit und Unmissverständlichkeit, und nie versuche er, sich hinter Wortspiele oder Wortklaubereien zu verstecken. Ein die Bilanz gutheissendes Certifikat unterschreibe er nie, wenn ihm jene nicht in allen Stücken als richtig und fair aufgestellt erscheint; es muss auch selbst der strengsten Analyse in jedem Betracht stand halten können.

Dass auch der Auditor einer nicht registrierten Gesellschaft „Beamter" (d. h. natürlich nur Beamter der betr. Gesellschaft) ist, hat der „Court of Appeal" im sog. Kingston Cotton Mill Prozess entschieden, doch glaubt man in englischen Bücherrevisorenkreisen, dass diese Entscheidung anfechtbar sei.

Sehr wichtig ist die Frage, was der Auditor zu tun habe, wenn er sich über die Behandlung oder Bewertung einzelner Bilanzposten mit dem Aufsichtsrat nicht zu verständigen vermag. Meist „demissioniert" der Auditor in

Digitized by Google

solchem Fall; aber was geschieht dann weiter? — Ueberall da, wo die Neuwahl nicht durch die Generalversammlung zu erfolgen hat, ernennt der Aufsichtsrat einfach einen anderen Auditor und zwar natürlich nur einen solchen, der mit dem Aufsichtsrat durch dick und dünn geht;[1]) so aber wird die betr. Sache vertuscht und verheimlicht, und niemals zur Kenntnis der Aktionäre gebracht. Natürlich ist dies ein sehr beklagenswerter Zustand; allein, solange die Dinge liegen wie heute, wird dem die Flinte ins Korn werfenden Revisor kaum ein Vorwurf gemacht werden können, denn seine Verantwortlichkeit und auch seine Strafe würden gegebenen Falls nicht eben gering sein. — Uebrigens sind, wie wir gesehen haben, auch die Auditors bei eingetragenen Gesellschaften noch nicht absolut unabhängig vom Aufsichtsrat, und man darf die erwähnte Kalamität also eine allgemeine nennen. Wenn die Audit durchgreifend nützen soll, so muss dem Auditor unter allen Umständen die Füglichkeit gewahrt bleiben, bedenkliche Unregelmässigkeiten, die im Lauf der Revision zu seiner Kenntnis gelangen, unter allen Umständen auch zur Kenntnis der Aktionäre zu bringen; denn nur zu deren Wohl ist er da, und nur deren Interessen hat er zu schützen und wahrzunehmen. Zurzeit erfahren die Aktionäre von zehn Fällen kaum in einem einzigen eine vom Auditor aufgedeckte Unregelmässigkeit. Auch bleibt ihnen ein Wechsel in der Besetzung des Revisorenamts meist unbekannt. Und so wird der Nutzen der Reform, den die Novelle von 1900 erstrebte, zu einem immerhin beschränkten gemacht.

Wie aber hier Wandel schaffen? Wie die Schwierigkeiten forträumen, die einer ausgiebigen Nutzbarmachung der Audit noch im Wege stehen? Dreierlei könnte geschehen:

1. Es müsste gesetzlich bestimmt werden, dass der einmal erwählte Auditor unter allen Umständen solange im Amt zu bleiben hätte, bis er durch besondere Beschlussfassung der Aktionäre in der Generalversammlung, oder durchs Handelsamt (board of trade) wieder abgesetzt wird.

2. Sollte dies als zu drastisch erscheinen, dann könnte bestimmt werden, dass der Auditor gleich von vorn herein nicht bloss für ein Jahr, sondern etwa für fünf oder wenigstens für drei Jahre unkündbar zu berufen ist.[2])

3. Für den Fall, dass der Auditor schwere, schleunigster

---

[1]) Gefällige Individuen dieser Art sind ja immer zur Hand, wenn auch natürlich so leicht nicht in den Kreisen der anständigen Berufsrevisoren.

[2]) Für den deutschen Gemeinderevisor wird zur Erzielung voller Unabhängigkeit neuerdings sogar lebenslängliche Anstellung verlangt.

Digitized by Google

Abhilfe bedürftige Schäden aufdeckt, ist ihm das Recht zu verleihen, entweder eine ausserordentliche Generalversammlung einzuberufen, oder doch wenigstens die Aktionäre durch Zirkulare zu verständigen. Tritt ein Auditor vorzeitig zurück, so müsste er gesetzlich verpflichtet sein, dies den Aktionären durch Zirkulare zu melden.

Nur durch derartig weitgreifende Bestimmungen würde die so dringend notwendige Unabhängigkeit der Auditors in jeder Beziehung gewahrt. Und wenn etwa dagegen geltend gemacht werden sollte, dass man durch so einschneidende Massnahmen auch selbst gesund arbeitende Gesellschaften und pflichttreue Aufsichtsrats-Kollegien der Gnade gewissenloser Revisoren überliefern würde, so wäre darauf zu erwidern, dass durch gewissenlose Revisoren mindestens kein grösserer Schaden angerichtet werden kann, als durch gewissenlose Direktoren und Aufsichtsratsmitglieder, und dass es deren mindestens nicht weniger gibt, als gewissenlose Revisoren[1]). Die englische Gesetzgebung strengt jeden Nerv an, um auf die Revisoren vermehrte Pflichten zu werfen, aber dafür, dass die Erfüllung dieser Pflichten auch hinreichend möglich und wirksam sei — dafür sorgt niemand.[2])

2. Der Revisor von **offenen Handelsgesellschaften.**

Bei offenen Handelsgesellschaften wird der Auditor gewöhnlich auf Grund eines Uebereinkommens der sämtlichen Teilhaber gewählt; manchmal ist aber die Bestellung eines Auditors auch schon im Gesellschaftsvertrag vorgesehen oder sie geht von einem einzelnen Gesellschafter aus. Wird der Auditor zum Revisor der Firma ernannt, so hat er jeden einzelnen Partner als seinen Mandanten zu betrachten, und dementsprechend auch die Interessen jedes einzelnen gleich-

---

[1]) So soll es — nach Dicksee — wenigstens in England sein. Ueber unsere deutschen Verhältnisse lässt sich ein Urteil in dieser Beziehung schon deshalb nicht fällen, weil der Gesellschaftsrevisor im englischen Sinne bei uns noch nicht vorhanden ist.

[2]) Man vergleiche hiermit die folgende Stelle aus dem bereits früher erwähnten Referat des Geh. Hofrats Hecht in Mannheim: „Der Schwerpunkt der Rechenschaftsablage liegt nicht mehr wie in jenen entfernten Zeiten, in denen das Organ der Generalversammlung erdacht und erfunden wurde, in öffentlichen Versammlungen der Interessenten, sondern in unserem Zeitalter des Drucks im Rechenschaftsbericht mit Einschluss der Bilanz und des Gewinn- und Verlustcontos. Den Rechenschaftsbericht kann man beleben, die Generalversammlung kann man nicht beleben. Sie steht unter dem Einfluss von Machtfaktoren, sie dekretiert in geschlossenem Raum. Sie bringt tatsächlich keine Oeffentlichkeit, sondern umkleidet mit dem Mantel des Rechts die Heimlichkeit des Verfahrens". — Man darf demgegenüber begierig sein zu erfahren, welche Stellung dem deutschen Aktiengesellschafts-Revisor durch die Gesetzgebung demnächst eingeräumt werden wird.

Digitized by Google

mässig wahrzunehmen. Kein einzelner Gesellschafter kann einen von der Firma gewählten Auditor entlassen, doch dürfte dem einzelnen Gesellschafter wohl das Recht zustehen, die Firma auf ein bestimmtes Honorar zu verpflichten.

Nicht selten pflegt es vorzukommen, dass sich einzelne Teilhaber, wenn auch vielleicht nicht gegen den Geist, so doch gegen den Wortlaut des Gesellschaftsvertrages vergehen, welche Vertragsverletzungen der Revisor natürlich die Pflicht hat, in seinem Revisionsbericht ausdrücklich zur Sprache zu bringen. Zu den am häufigsten vorkommenden Verstössen der gedachten Art gehören die sog. Ueberentnahmen, d. h. die Ueberschreitung derjenigen Beträge, die von den einzelnen Teilhabern à conto der zu erwartenden Gewinne vertragsmässig entnommen werden dürfen. Es braucht in solchen Ueberentnahmen nicht immer ein Treubruch zu liegen, aber als notwendig erscheint es jedenfalls, dass sie der Revisor zur Kenntnis der übrigen Gesellschafter bringe. Schon der Zinsen wegen. Denn für Ueberentnahmen sollte man immer Zinsen berechnen — auch da, wo nach dem Vertrag weder für's Kapital noch für die Privatentnahmen Zinsen zu vergüten sind; Ueberentnahmen sind nichts als Anleihen bei der Firma, und Anleihen sollen mindestens 5% Zinsen tragen. Natürlich ist über Vertragsverletzungen stets schon vor Aufstellung der Jahresrechnung zu berichten, damit der Revisor bezügliche Weisungen der Firma rechtzeitig entgegennehmen und berücksichtigen kann. Auch hat der Revisor in seinem und seiner Auftraggeber Interesse darauf zu bestehen, dass Inventarium und Bilanz, sowie Gewinn- und Verlustconto von sämtlichen Teilhabern eigenhändig unterzeichnet werden.

Im übrigen gilt für den Auditor der offenen Handelsgesellschaft natürlich noch das Meiste von Dem, was in den Ausführungen über den Auditor der Einzelfirmen steht. —

3. Der Revisor im Dienst von **Einzelfirmen.**

Der Revisor dieser Gattung pflegt seine Bestellung fast immer durch die betreffenden Firmen selber zu erhalten. Die Anstellung erfolgt gewöhnlich für einen durch das Gewinn- und Verlustkonto gedeckten Zeitabschnitt. Das Honorar für die erste Revision wird zuweilen im voraus bestimmt, meist aber offen gelassen, bis das zur Revision erforderliche Zeitquantum sich feststellen lässt. Die Festsetzung des Honorars für die folgenden Revisionen erfolgt gewöhnlich nach Beendigung der ersten Revision. In Fällen, wo ein Honorar nicht schon von vornherein vereinbart worden ist, wird dies von einer besonderen

Digitized by Google

Jury fixiert und diese legt dabei die im Gewerbe üblichen Sätze zu Grund.

Gesetzliche Grenzen für die Verantwortlichkeit des Auditors von Einzelfirmen sind nicht gezogen; doch pflegt sich überall da, wo der Auditor die Bilanz als richtig bescheinigt hat, nicht nur der Auftraggeber, sondern auch jede dritte Person (z. B. eine Credit gewährende Bank) auf jene Bescheinigung ganz unbedingt zu verlassen; sie gelten Dritten für ebenso zuverlässig, als wären sie auf ihre eigene Veranlassung und Rechnung erfolgt.

Die Amtsniederlegung kann beim Einzelfirmen-Auditor zu jeder Zeit und ohne jede Kündigung erfolgen. Ob aber ein Revisor, der sein Amt vor Beendigung der Revision niederlegt, Anspruch auf irgendwelche Vergütung hat, erscheint als zweifelhaft. Andererseits kann auch der Kunde jederzeit und ohne Kündigung den Revisor entlassen; nur würde er dem vorzeitig entlassenen Revisor, falls dieser mit den Revisionsarbeiten bereits begonnen hat, das Honorar für den zu revidierenden Zeitabschnitt voll zahlen müssen.

4. Der Revisor im Auftrag von **Gläubigern.**

Wenn ein ausscheidender Teilhaber in einer offenen Handelsgesellschaft einen Teil seines Kapitals stehn lassen, oder irgend jemand einer Firma ein Darlehn oder einen Vorschuss leisten will, so beauftragen derartige Personen gewöhnlich vorher einen Bücherrevisor mit der genauen Durchprüfung des genannten Rechnungswesens, und in solchen Fällen gilt der betr. Bücherrevisor als Beauftragter sowohl der betr. Firma, als auch des Auftraggebers im engeren Sinn: d. h. der Bücherrevisor muss die Interessen beider Teile vollkommen paritätisch wahren; wünschenswert für den Revisor ist es in solchen Fällen, dass der Betrag des Honorars gleich zum voraus vereinbart und im übrigen auch festgestellt werde, wer ihn zu bezahlen hat. Die Entlassung des Revisors kann unter gewöhnlichen Umständen weder die Firma noch der Gläubiger einseitig verfügen; geschieht dies dennoch, so sind etwa entstehende Extra-Unkosten lediglich von demjenigen Teil zu tragen, der die Entlassung verfügt. — Die Lage des Revisors für Gläubiger ähnelt sehr derjenigen des Aktienrevisors, nur dass der Gläubiger unter allen Umständen berechtigt ist, vom Revisor die eingehendste Informierung und Berichterstattung zu verlangen, während dieses Recht bei den Aktionären als bedenklich eingeschränkt erscheint.

Digitized by Google

5. Der Revisor für **öffentliche Anstalten und Korporationen** (sog. Selbstverwaltungskörper) und der **„Official-Auditor"**.

Unter öffentlichen Anstalten und Korporationen versteht man in England Wohltätigkeitsanstalten, Kirchen, Schulen, Hochschulen, Vormundschaftssparkassen usw. Alle diese Anstalten bedienen sich für Revisionszwecke ebenfalls fast ausschliesslich des Berufsrevisors, und nur Staats- und Orts- (Stadt- und Land-) Behörden haben sog. „Official-Auditors" (amtliche Revisoren). Diese „Official-Auditors" sind meist Rechtskundige und als weitaus am wichtigsten erscheint ihnen demgemäss die Untersuchung, ob alle Einnahmen und Ausgaben „lawful", d. h. gesetzlich unanfechtbar sind; dass aber eine Revision in erster Linie den Zweck hat, technische und prinzipielle Irrtümer sowie Unterschleife aufzudecken, wird von ihnen nur wenig in Betracht gezogen, und so kommt es denn, dass bei den von ihnen revidierten Kassen und Verwaltungen Unredlichkeiten selbst grossen Umfangs meist erschreckend lange unentdeckt bleiben. Man neigt infolgedessen zurzeit in England der Ansicht zu, dass man die Abrechnungen der Staats- und Gemeinde-Behörden doppelt, d. h. einmal durch Rechtskundige und ein zweites Mal durch Berufsrevisoren prüfen lassen solle; die Prüfung durch Rechtskundige würde sich dabei ausschliesslich auf die gesetzliche, die Prüfung durch Berufsrevisoren ausschliesslich auf die formelle und materielle Seite zu erstrecken haben.

Näheres über die Art der Revision bei öffentlichen Anstalten und Korporationen mitzuteilen, unterlasse ich aus Gründen der Raumökonomie; nicht versagen dagegen kann ich mir die Wiedergabe der nachstehenden, ebenfalls der Dicksee'schen „Auditing" entlehnten englischen „Revisionsmaximen", die voraussichtlich nicht bloss meinen Fachkollegen interessant sein werden.

k) Technische „Revisionsmaximen".

Die regelmässigen (Jahres-) Revisionen werden in England in zweierlei Weise ausgeführt: entweder laufend, das ganze Jahr andauernd, oder erst nach Abschluss des Geschäftsjahres, in rascher zusammenhängender Folge; die erstere Form heisst „Continuous Audit" (laufende oder ständige Revision im engeren Sinne), die letztere „Completed Audit" (vervollständigende oder

Digitized by Google

Abschluss-Prüfung). Beide Revisionsarten haben Vor- wie Nachteile, und man darf sagen, dass die Vorteile der einen Art immer die Nachteile der anderen sind, und umgekehrt.

Die Vorteile der „Continuous Audit" lassen sich wie folgt angeben: 1. Die Revision folgt den Eintragungen in die Bücher in kurzen (meist monatlichen) Zeiträumen und deckt also Irrtümer und sonstige Unregelmässigkeiten immer so rechtzeitig auf, dass ein grösserer Schaden aus ihnen nicht entstehen kann. 2. Die periodischen Besuche des Revisors (und seines Personals) veranlassen die Buchhalter, sich mehr an ihre Arbeit zu halten. 3. Die Revision kann und wird mehr ins Einzelne gehn. 4. Die Revision wird — ohne Ueberhastung — alsbald nach dem Bücherabschluss beendet.

Von den Nachteilen der laufenden Revision (Continuous Audit) ist der hauptsächlichste der, dass die laufend kontrollierten Posten vor der endgültigen (abschliessenden) Revision in betrügerischer Absicht oder auch nur um begangene Fehler zu verdecken, geändert (d. h. gefälscht) werden können; doch lässt sich dieser Gefahr wirksam dadurch begegnen, dass man bei den anscheinend geänderten Posten ein Häkchen anbringt, dessen Form von den gewöhnlichen Kontrollhäkchen in einer — dem Buchhalter natürlich nicht bekannt zu gebenden — möglichst unauffälligen Weise abweicht; wenn dies streng planmässig geschieht, wird man die nach dem Anhaken vorgenommenen Aenderungen verhältnismässig leicht zu entdecken vermögen.

Noch wirksamer wird der gedachten Schwierigkeit unter gewissen Voraussetzungen durch die „Completed Audit" begegnet — dann nämlich, wenn während ihrer Dauer die Bücher im ausschliesslichen Gewahrsam des Revisors bleiben. Selbstverständlich ist die Anwendung dieser Vorsichtsmassregel nur in kleinen und höchstens noch in mittleren Betrieben möglich, während sie für grosse und ausgedehnte Betriebe als völlig ausgeschlossen erscheint, da in solchen die Bücher in ihrer Gesamtheit sozusagen nicht eine Stunde entbehrt werden können. Und so lässt sich denn der Satz aufstellen, dass sich für grosse Betriebe praktisch nur die „Continuous Audit" eignet, während bei kleinen und mittleren Betrieben die „Completed Audit" durchaus und unter allen Umständen den Vorzug verdient. Eine durch Uebung und Erfahrung geschärfte Wachsamkeit, sowie das, was man den besonderen „Revisorenverstand" nennen könnte, wird den allgemeinen Zweck der

Digitized by Google

THE UNIVERSITY OF CALIFORNIA

Revision in jedem Fall erreichen, möge nun die oder jene Revisionsart zur Anwendung kommen. — Aeusserst wichtig, ja unbedingt notwendig ist es freilich, dass die einzelnen Revisionsarbeiten alsbald nach ihrem Beginn — also möglichst in einem Zuge — auch zu Ende geführt werden: es sind ausgedehnte Unterschleife der rechtzeitigen Aufdecknng beispielsweise dadurch entgangen, dass der Revisor die Saldi eines Hauptbuchs den einen Tag, und die Addition dieser Saldi erst am nächstfolgenden Tag der Kontrolle unterzogen hatte; hätte die Kontrolle der Additionen und des Saldiauszugs an einem und demselben Tag stattgefunden, so wäre diese Fälschung unmöglich gewesen.

Eine wahrhaft „ideale" Revision kann man diejenige nennen, die durch Verschmelzen der gedachten beiden Revisionsarten (der „Continuous Audit" und der „Completed Audit") entsteht; sie wird am besten durch die Beschäftigung zweier unabhängiger Revisoren erreicht, von denen der eine die laufende Revision („Continuous Audit") und der andere die abschliessende Revision („Completed Audit") zur Ausführung bringt. Da, wo zur Ausführung der „Continuous Audit" kein unabhängiger Revisor (Public Accountant) herangezogen wird, pflegt man sich gewöhnlich mit der sogenannten „Internen Kontrolle" (durch Angestellte oder sogenannte „staff" Auditors) zu behelfen.

Besondere Beachtung verdient auch das sogenannte Zurückrufen (Kollationieren) der Posten, das in keinem Falle entbehrt werden kann. Wenigstens muss es zu einem Teile geschehen, da es als das geeignetste Mittel erscheint, um den Revisor mit der Natur der stattgehabten Transaktionen entsprechend vertraut zu machen und ihm für die Ausführung der Revision den nötigen Anhalt zu gewähren. Viele Revisoren ziehen es allerdings vor, gleich mit der Prüfung der Belege zu beginnen, doch wird dies nur dann geschehen dürfen, wenn die letzteren reich an wichtigen Einzelheiten sind; wo dies nicht der Fall — wie z. B. bei Quittungen, die nur aus Bescheinigungen über blosse Geldsummen bestehen, — wird unter allen Umständen am besten mit den Buchungen begonnen.

Zuerst kommt am schicklichsten das Kassabuch dran, und zwar auch selbst dann, wenn alle Buchungen kontrolliert werden müssen; denn auf diese Weise dringt man weitaus am sehnellsten in Gang und Wesen des in Frage befindlichen Betriebes ein. Dringend notwendig

Digitized by Google

ist es, dass das Kollationieren ein absolut sorgfältiges und genaues sei, und der Gefahr, diese Arbeit — ihrem Wesen entsprechend — „monoton“ und „einschläfernd“ zu finden, muss durch Aufbieten der nötigen moralischen Energie unter allen Umständen begegnet werden. Der Revidierende achte streng darauf, dass kein bereits angehakter Posten übergangen werde — es sei denn, dass der Haken im regulären Lauf der Revision zufällig angebracht worden wäre. Und ebensoviel Aufmerksamkeit ist den Posten zu widmen, die nach Beendigung des Kollationierens noch ohne Haken sind. Unerfahrene Revisoren sind oft geneigt zu „vermuten“, dass sie die nicht angehakten Posten nur versehentlich ohne Haken gelassen, doch kann durch solche „Vermutungen“ die Aufdeckung von Betrügereien leicht hintangehalten und dem Auftraggeber des Revisors beträchtlicher Schaden zugefügt werden.

Da wo jede Buchung kontrolliert wird, empfiehlt es sich, nach Prüfung der Kassabuchungen die übrigen Buchungen vom Hauptbuch in die Journale usw. zurückzurufen, da man auf diese Weise beim Durchprüfen der Hauptbücher, bei dem es gilt, Additionen und Saldi zu gleicher Zeit zu prüfen und jedes Hauptbuch in einer Sitzung zu beenden, nicht unwesentlich an Zeit erspart. Zwar wird die Anwendung dieser Methode nicht immer bequem und auch nicht immer möglich sein, allein ihre Vortrefflichkeit wird davon in keiner Weise berührt.

In Fällen, wo die einfache Buchführung durch die doppelte ersetzt werden soll — und auch sonst noch zuweilen — erscheint es als das richtigste und bequemste, die Posten von den Vorbüchern nach den Hauptbüchern zurückzurufen; wo dies geschieht, hat man sich nach Schluss der Arbeit zu vergewissern, dass alle Posten richtig angehakt sind, so dass man die etwa nicht aus den Vorbüchern übertragenen Posten unschwer zu erkennen und zu analysieren vermag.

Undeutliche Zahlen bedürfen stets besonderer Aufmerksamkeit, da es nicht selten vorkommt, dass sie als bestimmte Zahlen gebucht, als andere Zahlen aber aufaddiert werden; (als 7 z. B. gebucht, als 1 aber aufaddiert usw.).

Besondere Aufmerksamkeit heischen ferner die „verbesserten“ Zahlen, denn auch sie zeigen oft nicht die nötige Klarheit und Deutlichkeit — abgesehen ganz davon noch, dass sich hinter ihnen oft Fälschungen verbergen.

Digitized by Google

Radierungen sollten unter allen Umständen strengstens verpönt sein. Werden solche aber gleichwohl entdeckt, so betrachte und untersuche sie der Revisor mit verdoppelter Wachsamkeit; er fahnde nach Radierungen besonders da sehr eifrig, wo mit der Hand gearbeitetes Papier zu den Büchern verwendet ist, da auf solchem Papier Radierungen leichter auszuführen sind, als auf Maschinenpapier.

Von grosser Wichtigkeit ist es, dass der vom Revisor benutzte Raum nicht nur gut erleuchtet, sondern auch möglichst entfernt von lärmerfüllten Betriebsräumen sei; denn ein genaues und konzentriertes Arbeiten ist nur in hellen und ruhigen Räumen möglich.

Wo der Revisor auf „Verbesserungen" stösst, hat er sorgsam zu untersuchen, ob nicht etwa nur die betreffende Zahl, sondern auch die in Frage kommende Addition entsprechend geändert ist.

Selbstverständlich hat sich der zurückrufende Revisionsgehilfe stets einer absolut deutlichen Aussprache zu befleissigen, wie er denn auch darauf zu achten hat, dass er alle Zahlen, die leicht nicht nur falsch zu schreiben, sondern auch falsch zu verstehen sind, mit besonderer Schärfe dadurch hervorhebt, dass er z. B. bei 200.20 Mk. nicht sagt: zweihundert zwanzig, sondern zweihundert Mark zwanzig usw.

Ferner hat sich der zurückrufende Revisionsgehilfe unbedingt daran zu gewöhnen, dass er hinter demjenigen, der die Seiten wendet, nicht zurückbleibt; diese „Kunst", die nicht jeder gleich rasch erlernt, gleicht in gewisser Hinsicht der Kunst des Begleitens in der Musik, und es ist natürlich, dass sich der Revisor von einem in jeder Beziehung zu Danke zurückzurufenden jungen Manne nicht eben gerne trennt, da das glatte und klappende Zusammenarbeiten mit ihm eine nicht unwesentliche Ersparnis an Nervenkraft bedeutet.

In allen Fällen wünschenswert, wenn auch nicht immer ausführbar, ist eine genaue Kontrolle sämtlicher Additionen. Unter allen Umständen kontrolliere und verifiziere man wenigstens die Additionen des Geheim-Hauptbuchs, des Rescontro, (Conto-Corrents, Personen-Hauptbuchs) der Kassa- und Wechselbücher, sowie des Lohnbuchs, doch ist diese Kontrolle stets und unter allen Umständen à tempo mit der an den betreffenden Büchern sonst noch vorzunehmenden Arbeit zu erledigen, da sich's der Buchhalter sonst leicht leisten könnte, die revisorischen Schutzmittel im stillen schmunzelnd zu

Digitized by Google

verhöhnen. — Dass das Nachaddieren im übrigen zwar eine rein mechanische, nichtsdestoweniger aber äusserst wichtige Arbeit ist, wird kaum besonderer Betonung bedürfen. Ebenso versteht es sich ganz von selbst, dass mit grosser Aufmerksamkeit die Ueberträge der Seitensummen (Transporte) von einer Seite nach der anderen kontrolliert werden müssen, da Irrtümer beim „Transportieren" nicht eben seltene Erscheinungen sind. Bei Büchern, die in Tabellenform geführt sind, (wie z. B. bei der sogenannten Amerikanischen Buchführung) ist natürlich auch darauf zu achten, dass die Ueberträge stets in den richtigen Spalten stehen.

Während der jüngere Gehilfe das Nachrechnen der Additionen besorgt, wird der Seniorgehilfe Zeit finden, sich um anderweite Dinge von Belang zu bekümmern. In erster Linie wird er die Hauptbücher mit der letzten Bilanz vergleichen — es sei denn, dass diese Arbeit durch den Chef (der betr. Revisorenfirma) bereits Erledigung gefunden.

Wenn es auch im grossen und ganzen als Grundsatz gelten mag, dass kein Bücherrevisor für etwaige Sünden seines Vorgängers verantwortlich ist, so muss doch gleichwohl verlangt und erwartet werden, dass ein neueintretender Bücherrevisor die Fehler seiner Vorgänger nicht einfach weiterführe. Der neue Revisor hat vielmehr bei Beginn seiner Arbeit zunächst die von einem Jahre nach dem anderen vorgetragenen Saldi zu prüfen; tut er das nicht, so kann es ihm passieren, dass ihm dies als sträfliche Nachlässigkeit angerechnet und er für deren Folgen verantwortlich gemacht wird.

In jedem Falle muss der neue Revisor mit seiner Prüfung genau da beginnen, wo der frühere Revisor die seine geschlossen hat; d. h. also: in jedem Fall sind von ihm zunächst die Eröffnungs-Saldi des für die Prüfung in Frage kommenden Zeitabschnittes (Geschäfts- oder Betriebsjahres) auf ihre Übereinstimmung mit der letztaufgestellten Bilanz zu prüfen. Beileibe ist diese Arbeit aber nicht bloss von einem etwaigen neuen Revisor vorzunehmen, sondern stets auch vom bisherigen; und zwar gilt dies nicht bloss für diejenigen Geschäfte, in denen es Brauch ist, für jedes neue Geschäftsjahr auch einen neuen Satz Bücher zu verwenden, sondern auch für Geschäfte, in denen ein und derselbe Satz Bücher durch mehrere Jahre läuft. Es sind Fälle bekannt, wo ausgedehnte Unterschlagungen, die sich über eine Reihe von Jahren erstreckten, und die durch das Vergleichen der Eröffnungs-

Digitized by Google

saldi mit den betreffenden Bilanzposten hätten entdeckt werden müssen, lange Zeit hindurch unenthüllt geblieben sind.

Viel wäre alsdann auch über die Behandlung der Belege zu sagen, doch muss ich mich hier leider auf blosse Andeutungen beschränken. Ein englischer Accountant (Mr. Leslie Stedman) zerlegt den Gegenstand in folgende 6 Rubriken:

a) Quittungen
b) Allgemeine Zahlungen
c) Kleine Kasse
d) Löhne
e) Bankkonto usw.
f) Journal- (Memorial-) Buchungen usw.

Es wird am besten sein, wenn ich dieser Einteilung folge und die einzelnen Belegsgattungen nach einander bespreche.

a) Quittungen. Es gelten für diese die folgenden Regeln:

1. An der Hand der Quittungen ist festzustellen, ob alle empfangenen Barzahlungen dem Kassa-Soll richtig debitiert worden sind. Der hierbei gewöhnlich angewendete Modus besteht im Vergleichen der einzelnen Gegenzettel (Counterfoils) und Quittungsbücher mit den betreffenden Eintragungen im Kassabuch, welche Arbeit durch ein vorher zu besorgendes Nummerieren der Gegenzettel und durch das vom Buchhalter oder Kassierer zu bewirkende Beisetzen der Quittungsnummern zu den betreffenden Kassabuchungen naturgemäss sehr erleichtert wird. Findet der Revisor, dass die Reihenfolge bei der Nummerierung der Gegenzettel unterbrochen ist und irgendwelche Nummern fehlen, so muss er auf entsprechende Aufklärung bestehen. Ist eine Quittung annuliert worden, so sollte diese Quittung stets an dem betreffenden Gegenzettel befestigt bleiben, was die Sachlage ohne Zweifel am besten erklärt.

2. Die Kassierer sollten stets angewiesen sein, über mehrere zu gleicher Zeit zur Bezahlung gelangende Rechnungen nicht bloss eine Quittung auszustellen, sondern über jede Rechnung gesondert zu quittieren. Wird in dieser Beziehung eine bestimmte Regel nicht befolgt, so entsteht die Gefahr, dass der Kassierer zwar für jede einzelne Rechnung einen Gegenzettel, für mehrere Rechnungen zusammen aber nur ein Quittungsformular benutzt, wodurch er in den Stand gesetzt

Digitized by Google

werden würde, Quittungsformulare für Bestätigungen übrig zu behalten, über die er Rechenschaft nicht abzulegen braucht. Die Nichtanwendung der hier angedeuteten Vorsichtsmassregel hat schon oft zu Veruntreuungen und dazu geführt, das solche allzulange unentdeckt blieben. (Selbstverständlich gilt der ganze Punkt 2 nur für Engros-, nicht auch für Detail-Geschäfte. In Geschäften der letzteren Gattung würde die gedachte Massregel absolut unausführbar sein.)

3. Viele Firmen senden bei Barzahlungen an Lieferanten ihre eigenen Quittungsformulare mit -- ein Gebrauch, der um deswillen als höchst bedenklich erscheint, weil durch ihn die Gegenzettel-Quittungsbücher ganz erheblich an Wert und Wirksamkeit verlieren. Der Revisor kann sich hierbei insofern nützlich machen, als er nach Möglichkeit festzustellen sucht, bei welchen Firmen jene Praxis besteht: die bei der einen Firma gemachten Erfahrungen werden ihm bei einer anderen leicht insofern nützen, als sie zur Entdeckung von Unregelmässigkeiten führen.

4. Die Daten der Gegenzettel sind stets mit den Kassabuchungen zu vergleichen.

5. Bei Prüfung der Komptant-Verkäufe hat stets erhöhte Vorsicht zu walten, und die im Gebrauch befindliche interne Kontrollmethode darf bei ihr keinesfalls ausser Acht gelassen werden. Als höchst wünschenswert erscheint es, dass der Angestellte, der das Kassabuch führt, nicht zugleich derjenige ist, der das Geld empfängt.

b) Allgemeine Zahlungen. Zahlungen allgemeiner Natur (reguläre Zahlungen), mit Ausnahme natürlich der Zahlungen für Löhne und Kleine Kasse, sollten möglichst durchweg mittels gekreuzter und an Order zahlbarer Checks erfolgen; selbst da wo sich der Betrag nur auf einige Schillinge (Mark) beläuft, erscheint dieser Zahlungsmodus in der weit überwiegenden Mehrzahl der Fälle als einfacher und sicherer, als der der Barzahlung. Der Erhärtung durch Belege bedürfen die durch Check erfolgten Zahlungen zwar im allgemeinen nicht, doch wird man trotzdem gut tun, sie einzuführen, zumal Schwierigkeiten dabei in keiner Weise entgegenstehen. Für reguläre Zahlungen sind Quittungen stets sehr leicht zu erhalten, und wenn man diese Quittungen durchweg mit den Nummern der betreffenden Checks versieht, so wird das zweifellos eine sehr schätzbare Einrichtung sein.

Digitized by Google

Eine Quittung auf des Empfängers eigenem Formular liefert den Beweis, dass der Betreffende den fragl. Betrag auch wirklich erhalten hat, in bedeutend zuverlässigerer Weise, als eine Quittung auf dem Formular des Zahlers — mag auch ein gleichförmiges Belegformular dem Revisor immerhin etwas Zeit ersparen. Natürlich gibt es auch Zahlungen, die nicht nach Schema F belegt werden können (wie z. B. Versicherungsprämien auf neue Policen), doch ist ein befriedigender Beweis für die Richtigkeit auch derartiger Zahlungen nicht minder zu fordern. Der vorherrschend in einer bestimmten Branche tätige Revisor macht sich sehr bald mit den Unterschriften der verschiedenen Firmen vertraut, was natürlich ein Moment von grosser Bedeutung ist; denn wenn auch das Bestätigen (Quittieren) der Empfänge zuweilen verschiedene Angestellte besorgen, so erfolgt doch das Girieren der Cheks meist nur durch eine Person.

c) Kleine Kasse. So verschieden auch die Handhabung bei dieser meist ist — Eins hat unter allen Umständen zu geschehen: die Belege über alle aus der Kleinen Kasse geleisteten Zahlungen sind völlig getrennt von den übrigen Belegen zu halten und somit als ein selbständiges Ganze zu behandeln! In eine Prüfung auch der Kleinen Kasse pflegt der Revisor meist nur da einzutreten, wo er sie für nötig hält; hält er sie für nötig, so muss irgend eine verantwortliche Persönlichkeit sämtliche Posten en bloc bestätigen, während andernfalls eine ähnliche Instanz jeden einzelnen Beleg durchsieht. Eine durch den Revisor auszuübende förmliche Ueberwachung der mit der Führung der Kleinen Kasse betrauten Beamten ist natürlich ausgeschlossen; wohl aber vermag sich der Revisor davon zu überzeugen, dass die betr. Kassenbeamten zu allen von ihnen geleisteten Zahlungen durch eine besondere Persönlichkeit verantwortlich autorisiert und alle Zahlungen richtig bestätigt sind; ebenso können vom Revisor die Additionen des Kleinen Kassabuches geprüft und die Sollbestände mit den Istbeständen entsprechend verglichen werden. Ueber diese Funktionen hinaus zu gehen, sollte der Revisor nicht versuchen.

Sehr verwerflich in jeder Beziehung ist der bei manchen Firmen bestehende Gebrauch, verhältnismässig grosse Zahlungen durch die Kleine Kasse zu leisten; davon sollte unter allen Umständen Abstand genommen werden.

Eine noch schlimmere Angewohnheit ist die, dem Kassierer zu erlauben, kleine Beträge — von aussen her

Digitized by Google

— in Empfang zu nehmen. Gegen diese Uebung ist der denkbar schärfste Protest am Platz, und unbedingt muss gefordert werden, dass jeder Kasseneingang — auch selbst der denkbar geringfügigste — stets und unter allen Umständen zur Bank zu bringen und kein zur Inempfangnahme von Geldern autorisierter Angestellter gleichzeitig zur Ableistung von Zahlungen zu ermächtigen ist. —

d) Löhne. Unterschleife bei Lohnzahlungen kommen verhältnismässig am häufigsten vor; und zwar lediglich deshalb, weil es in der Natur der Sache liegt, dass ein unmittelbarer Beweis für die richtig erfolgte Zahlung kaum zu erbringen ist. Man kann zwar von jedem Manne, der Lohn empfängt, eine von ihm zu unterschreibende Empfangsbestätigung verlangen, und oft genug geschieht dies ja auch; aber abgesehen davon, dass manche Arbeiter nur mittels der bekannten „drei Kreuze" zeichnen, sind wieder andere durchaus nicht zu stolz, mit dem auszahlenden Kommis insofern gemeinsame Sache zu machen, als sie sich von diesem mehr auszahlen lassen, als ihnen zukommt und den auf diese Weise erzielten „Reingewinn" einfach mit ihm teilen. Am besten wirkt unter diesen Umständen der sog. Indizienbeweis, der in einem gutwirkenden Zahlungssystem besteht; ein gutes Zahlungssystem aber wird dasjenige sein, bei dem eine möglichst grosse Anzahl von Personen mit der Vorbereitung der Lohnlisten und der Lohnzahlung beschäftigt sind. Detailangaben über die zu verrechnende Arbeitszeit und die geleistete Akkordarbeit sollten stets durch den Werkführer, Lohnausrechnung und Lohnausrechnungs-Kontrolle dagegen von zwei verschiedenen Bureau-Gehilfen, die Lohnauszahlung aber durch den Kassierer oder dessen Stellvertreter in Gegenwart eines Arbeiters der Fabrik erfolgen. Dann aber würde sichs auch empfehlen, den genauen Gesamtbetrag der ausgezahlten Löhne möglichst immer durch Check zu erheben. Und was den Revisor betrifft, so hat er stets das System festzustellen, nach dem bei Berechnung und Auszahlung der Löhne ordnungsgemäss zu verfahren ist; ausserdem aber hat er natürlich auch darauf zu sehen, dass das betr. System streng eingehalten werde. Und wenn er beim Lohnauszahlen zuweilen völlig unvermutet auf der Bildfläche erscheint, so wird das nicht minder von Vorteil sein. — Das Lohnbuch sollte stets aufaddiert sein, und nicht minder sollte bei der Revision der Löhne beachtet werden, dass die Löhne einer bestimmten Lohnperiode genau herauszugreifen und herauf und herunter zu kontrollieren sind.

Digitized by Google

e) Bankconto usw. Alle Einzahlungen an die Bank sind stets durch das Bankgegenbuch (Pass Book) zu kontrollieren. Bei zusammengesetzten, d. h. mehrere Einzelzahlungen umfassenden Beträgen ist zu prüfen, ob die verschiedenen Einzelbeträge auch wirklich den eingestellten Gesamtbetrag ergeben, und falls sich dabei Unregelmässigkeiten herausstellen, so ist solchen stets unerbittlich auf den Grund zu gehen. Unerlässlich ist ferner ein genaues Vergleichen der Haben-Seite des Kassabuchs mit dem Bankgegenbuch, und allen dabei etwa zutage tretenden Abweichungen in den Firmen-Namen ist scharfe Beachtung zu schenken. Dass auch der von den Büchern ausgewiesene Banksaldo (Guthaben oder Schuld der Bank) vom Revisor auf seine Richtigkeit geprüft werden muss, wird kaum erst der Erwähnung bedürfen. Wird dem Revisor das Bank-Gegenbuch vorenthalten, so hat er unter allen Umständen darauf zu bestehen, dass ihm über den in Frage kommenden Banksaldo eine von der Bank ausgestellte Bescheinigung vorgelegt werde; bleibt auch diese Bescheinigung aus, so hat sich der Revisor nach dem betr. Saldo bei der Bank persönlich zu erkundigen. — Weist das Kassabuch einen Bestand auf, so hat der Revisor dessen tatsächliches Vorhandensein zu verifizieren; und ebenso hat er sich zu überzeugen, dass der betreffende Saldo seit dem Abschluss der Bücher nicht etwa durch Check erhoben („made good") worden ist. — Bei der „Continuous Audit" (der laufenden Revision) sind die Belege stets möglichst auf dem Laufenden zu halten, da ihre systematische Prüfung sonst sehr schwer, wenn nicht gar unmöglich wird. Der Banksaldo, wie auch der Kassenbestand ist bei jedem Besuch zu prüfen. — Liegt an Stelle des baren Geldes ein „I O Y" (I owe you, d. h. „Ich schulde Dir", also ein Bon oder Schuldzettel) in der Kasse, was leider häufig genug vorkommt, so hat der Revisor dem Chef davon unter allen Umständen Mitteilung zu machen und gegebenen Falls darauf zu bestehen, dass der betreffende Bon von einer autoritativen Persönlichkeit visiert werde.

f) Memorial- (Journal-) Buchungen. Da das Memorial (Journal) dasjenige Vor- oder Grundbuch ist, in das seltener vorkommende Geschäftsvorfälle eingetragen werden, so ist es wichtig und notwendig, dass auch alle Memorial-Buchungen ganz in derselben Weise durch Belege erhärtet werden, wie die Kassa-Buchungen; wollte man davon absehen, so wären damit der Möglichkeit,

Digitized by Google

Fälschungen und Unterschleife zu erleben, nicht eben enge Grenzen gesteckt.

Unrichtige Memorial-Buchungen erfolgen gewöhnlich zu folgenden zwei Zwecken: 1. Um Fälschungen zu verbergen. (Die Fälschung z. B., dass ein Kunde für einen unterschlagenen Betrag fälschlich erkannt und zur Gleichstellung des Postens unter irgendwelchem Titel gleichzeitig belastet worden ist). 2. Um den Geschäftsgewinn schon im voraus zu absorbieren, (was beispielsweise in der Weise geschehen kann, dass für den Erlös aus Komptant-Verkäufen zwar das Warenconto erkannt, nicht aber das Kassaconto, sondern irgend ein fingiertes Conto belastet und dann der betreffende Posten in umgekehrter Form nochmals eingetragen wird, bei welcher Manipulation der betreffende Betrag zwar gebucht, nichts desto weniger aber aus dem Geschäft verschwunden ist). In allen Fällen, wo Memorial-Buchungen nicht belegt werden können, hat sich der Revisor solche Posten von irgend einer autoritativen Persönlichkeit — am besten vom Geschäftsinhaber selber — ausdrücklich als richtig bestätigen zu lassen und zwar nicht etwa mündlich, sondern schriftlich.

Von grosser praktischer Bedeutung sind ferner die Kontrollzeichen, deren sich der Revisor beim Prüfen der Buchungen und Belege bedient: sie müssen so beschaffen sein, dass keiner der kontrollierten Belege später als Beleg für irgendwelche andere Buchung dienen und der Revisor die unbelegt bleibenden Posten leicht feststellen kann. Die Markierung der Belege (auf der Vorderseite natürlich!) erfolgt meist in einer der folgenden Manieren:

1. durch einen grossen Haken;
2. durch die Anfangsbuchstaben des Revisors;
3. durch einen Gummistempel mit dem Namen nicht nur der betreffenden Revisionsfirmu, sondern auch mit den Anfangsbuchstaben des von ihr mit der Ausführung der Arbeit betrauten Angestellten.

Den unter 1. und 2. genannten Methoden wird vor der dritten im allgemeinen der Vorzug gegeben; doch bedient man sich da, wo zwei verschiedene Revisionsfirmen an der Revision beteiligt sind, doch besser des Gummistempels, weil durch diesen klar dargetan werden kann, wer für die Prüfung und Annullierung der Belege verantwortlich ist. Wo man den Gummistempel in

Digitized by Google

solchen Fällen nicht benutzt, grenzt man die beiderseitige Verantwortlichkeit durch entsprechende Protokolle in den mit zur Stelle gebrachten Revisionsnotizbüchern ab.

Die Uebereinstimmung der Buchungsposten mit den betreffenden Belegen wird von manchen Revisoren dadurch bezeichnet, dass sie jeden übereinstimmenden Posten mit einem deutlich geschriebenen „V" (Abkürzung von vouched = belegt) versehen, was insofern von Vorteil ist, als dieses Zeichen von den gewöhnlichen Kontrollhäkchen der Form nach merklich abweicht, und so die Aufstellung einer Liste der nicht belegten Posten erleichtert. Andererseits freilich hat das Zeichen („V") den Nachteil, dass es nicht auch zur Bezeichnung solcher Posten verwendet werden kann, für die zwar irgend ein Beleg, aber kein genügender vorhanden ist, oder bei dem sich irgend etwas anderes als nicht in Ordnung erweist. Und so ziehen es denn viele Revisions-Firmen vor, anstatt des gedachten „V" sich der sog. „Kreuzhaken" zu bedienen, die in den verschiedenen Fällen wie folgt aussehen:

1. wo der regelrechte Beleg vorliegt =
2. wo der einzige Beleg ein girierter Chek ist =
3. wo die auf einen sog. Ueberbringer-Check (Bearer Cheque) geleistete Zahlung im Bankgegenbuch auf der falschen Seite erscheint =

Wo der Revisor Unregelmässigkeiten zunächst bloss argwöhnt ohne sie sofort nachweisen zu können, bedient er sich häufig der List, dass er dem Fehlen einzelner Belege oder ähnlichen Regelwidrigkeiten gegenüber Nachsicht oder Nachlässigkeit heuchelt; der Defraudant wird dadurch fast immer zu jener Sorglosigkeit verführt, deren man zur Entlarvung des Uebeltäters meist nicht zu entraten vermag. —

Ein Wort auch über die Prüfung der Probebilanz! Diese Prüfung sollte möglichst in einer Sitzung erfolgen, was aber freilich meist nur bei weniger wichtigen Revisionen als durchführbar erscheint. Immerhin hat der Revisor stets und in allen Fällen der Gefahr zu gedenken, dass die Zahlen der nur teilweis revidierten Bücher von den Buchhaltern oder Kassierern, in deren Händen sie bleiben, in doloser Weise wieder geändert werden können. Und deshalb sollte er sich stets bemühen, während seiner Arbeit

Digitized by Google

gleich alles endgültig festzulegen; kann er die Arbeit nicht an einem Tag' vollbringen, so hat er die betr. Bücher und Schriften solange in eignem Gewahrsam zu behalten, bis die Arbeit vollständig erledigt — d. h. bis die Probebilanz lückenlos durchgeprüft ist. Hat es der Revisor einmal durchgesetzt, sich eine Probebilanz zu sichern, die im geheimen nicht gefälscht worden ist, so braucht er sich keinerlei Sorge mehr über ihre Grundlagen zu machen; möge man alsdann mit ihr beginnen, was immer man wolle: der Revisor hält den Schlüssel zu ihr unverlierbar in seinen Händen! Es ist selten sehr schwer, sich mit einem Saldiauszug länger als unbedingt nötig zu schaffen zu machen, oder von einem Buch glauben zu machen, dass man es zur Fertigstellung mit nach Haus nehmen müsse. Erscheint dies aber doch als ausgeschlossen, so vermag der Revisor seinen Zweck auch durch allerhand geheime Notizen und Zeichen zu erreichen; so dürfte es beispielsweise für niemand eine Unmöglichkeit sein, an gewissen Stellen sich irgend eines Häkchens zu bedienen, das den regulären Häkchen durchaus zu gleichen scheint, von ihnen aber dennoch in irgend einer Beziehung verschieden ist. Die Form der Häkchen pflegt von den Fälschern viel weniger genau beachtet zu werden, als die Form etwa von Anfangsbuchstaben, und der Fälscher von Häkchen wird deshalb auch viel leichter als der Fälscher von Initialen entdeckt. — Eine wirklich gute Idee ist es ferner, seine eigene Tinte bei sich zu führen und dafür zu sorgen, dass sie den in den betr. Bureaus für gewöhnlich verwendeten Tinten so wenig als möglich ähnlich ist. Natürlich darf der Revisor von der Besonderheit seiner Tinte nicht sprechen, und ebensowenig darf er sie achtlos herumstehen lassen. Vorteilhaft ist es im übrigen auch, bei den verschiedenen Revisionen mit der Farbe der Tinte zu wechseln. —

Nun zum Abschluss der Bücher! Bisher wurde davon ausgegangen, dass bereits vor Beginn der Revision ein genauer, vom Buchhalter gefertigter Abschluss dem Revisor unterbreitet worden sei. Dies sollte denn auch in der Tat immer so gehalten werden, denn zu den Pflichten des Revisors gehört der Abschluss der Bücher entschieden nicht. Allein in der Praxis liegen die Dinge oft anders, und manchmal kommt der Revisor um den Abschluss der Bücher eben doch nicht herum. Dabei tauchen denn nun aber doch zuweilen Fragen von grösserer oder geringerer Wichtigkeit auf; so z. B. die: ob der Revisor sich als berechtigt ansehen darf, unglatte, d. h.

Digitized by Google

nicht genau balancierende Konti, ohne weiteres durchgehen zu lassen. Offenbar können derartige Konti nicht völlig in Ordnung sein, und jedenfalls muss er sie einer entsprechenden Prüfung unterziehen; ergibt diese, dass die Differenz nicht etwa im Zusammenhang mit verschiedenen anderen Irrtümern steht, und stellt sich die Differenz als so geringfügig dar, dass sie keinerlei praktischen Einfluss auf das Schlussergebnis übt, so kann der gezogene Saldo als richtig passieren. Es kommt bei solchen Dingen natürlich viel auf die jeweiligen Umstände an; doch steht jedenfalls soviel fest, dass die Konten im Geheim-Hauptbuch oder in irgend einem anderen Hauptbuch mit nicht mehr als 500 Konten, irgend welche Differenzen unbedingt nicht enthalten dürfen. Und damit auch die Konten in grösseren und ganz grossen Geschäften klappen, ist ihre öftere, mindestens allmonatliche Durchsicht und Abstimmung nötig.

Bei sog. geheimen Revisionen pflegt man den Revisor mit dem Abschluss der Bücher schon häufiger zu befassen. Und auch die Aufdeckung von Irrtümern überträgt man ihm oft, obgleich sie streng genommen nicht zur Revision im engeren Sinne gehört. Das Suchen nach Irrtümern geschieht 1. durch Lokalisieren des Irrtums; 2. durch Tabellarisieren der Hauptbuchkonten. Ueber das Lokalisieren des Irrtums ist nicht eben viel zu sagen: man bringt es gewöhnlich durch sog. „selbstabschliessende" Hauptbücher zu Weg;[1]) und wo man sich solcher bedient, findet man das Hauptbuch, in dem der Irrtum steckt, beinahe spielend heraus. Nur die Uebertragungen von einem Hauptbuch ins andere pflegen manchmal zu Komplikationen zu führen. Doch ist dies im Grunde nur dann der Fall, wenn sich die Zahl solcher Uebertragungen als ungewöhnlich gross erweist. Wo man „selbstabschliessende" Hauptbücher nicht hat, oder wo die Lokalisierungsmethode aus irgend welchen anderen Gründen nicht als anwendbar erscheint, greift man schlankweg zur zweiten Methode: zum Tabellarisieren der Hauptbuchkonten. Etwas Zuverlässigeres als die Anwendung dieser Methode dürfte kaum zu denken sein; nur schade, dass sie bloss da als durchführbar erscheint, wo die Anzahl der Hauptbuchkonten keine allzu grosse

[1]) Eine treffliche Beschreibung dieser selbstabschliessenden Hauptbücher (self-balancing ledgers) gibt Dicksee in seiner „Bookkeeping for Accountants Students", London Gee & Co. 1903. Leider ist diese Beschreibung zu lang, als dass sie hier Platz finden könnte.

Digitized by Google

ist. Das Wesen dieser Methode ist einfach genug: es besteht in der Anfertigung eines tabellenförmigen Auszugs aus Soll und Haben der Hauptbuchkonten. Nach Fertigstellen des Auszugs haben die Queradditionen (cross additions) die Richtigkeit des Auszugs der Hauptbuchsalden zu erweisen, während durch Vergleichen der Längsadditionen mit den Eröffnungssalden, den Vor- oder Grundbuch- und Kassatotalen usw., rasch festgestellt wird, in welcher Richtung der vorhandene Irrtum liegt oder gesucht werden muss. Wenn also beispielsweise der Gesamtbetrag der gekauften Waren (Warenumsatz), so wie ihn das Warenverkaufsbuch aufweist, nicht mit dem Gesamtbetrag der Haben-Seite des Warenkontos übereinstimmt, so ist erwiesen, dass der Irrtum in den Buchungen oder Additionen des Warenverkaufsbuches steckt. Usw.[1])

1. Unerlässliche Eigenschaften des Berufsrevisors.

Was die Eigenschaften betrifft, die einen guten Berufsrevisor machen, so spricht sich Dicksee in seiner „Auditing" darüber wie folgt aus:

„Das A B C aller Revisionskunst ist natürlich eine genaue und erschöpfende Kenntnis des Buchführungs- und Abrechnungswesens. Ferner muss der Revisor gründlich vertraut mit der einschlägigen Gesetzgebung sein. Endlich würde ich niemand einen guten Revisor nennen, der nicht eine möglichst umfassende Kenntnis des Geschäftslebens im Allgemeinen und der verschiedenen wirtschaftlichen Arbeits- und Betriebsformen im Besonderen besitzt; namentlich das Bank-, Börsen- und Verkehrswesen darf ihm kein Buch mit sieben Siegeln sein. (Der Berufsrevisor muss also nach Dicksee die gesamte Praxis der Volkswirtschaft kennen.)

---

[1]) Man muss sich hier gegenwärtig halten, dass in England das hierzulande so sehr und mit Recht beliebte Zusammenfassen der gesamten Personenkonten im „Kontokorrentkonto" (auch Personenkonto oder Konto pro Diversi genannt) nur wenig bekannt und noch weniger gebräuchlich ist, und dass also in England das Hauptbuch ausser den sog. Sachkonten (wie Warenkonto, Kassakonto usw.) auch die Konten der einzelnen Kunden und Lieferanten enthält. Es ist selbstverständidlich, dass Hauptbüchern gegenüber, die lediglich im Kontokorrentkonto (bezw. im Debitorenkonto und im Kreditorenkonto) die Gesamtheit der Personenkonten enthalten, die — übrigens auch in Deutschland bekannte und geübte — Tabellarisierungsmethode in der von Dicksee beschriebenen Form nicht anwendbar ist.

Digitized by Google

Ob freilich ein so hohes Mass von Wissen jedem erreichbar sei, mag füglich bestritten werden; allein im Verrechnungswesen ist es wie in jeder anderen Wissenschaft: nur der wird zu einer anständigen Mittelmässigkeit gelangen, der stets nach möglichster Vollkommenheit strebt. Ein allumfassendes Wissen ist nicht in 70 Jahren zu erreichen, und ein solches kann auch niemals der bei den Chartered Accountants übliche fünfjährige Ausbildungsdienst vermitteln. Aber man lasse den Revisor nur ruhig seine praktischen Aufgaben vollführen und man wird überrascht von dem Umfang der Kenntnisse sein, die er sich durch Konkurse, Liquidationen, wie nicht minder durch Revisionen usw. binnen kurzem zu erwerben versteht. Und dass seine Leistungsfähigkeit mit seinen Kenntnissen und seiner Erfahrung wächst, wird niemand zu bestreiten wagen.

Die vorstehend skizzierten Eigenschaften sind aber mehr nur intellektueller Natur, und mit ihnen allein kommt der Berufsrevisor noch lange nicht aus. Er muss vielmehr auch in rein moralischer Beziehung womöglich ein Vorbild sein, denn er braucht zur Ausübung seines Berufs nicht nur Takt und Umsicht, Mut und Besonnenheit — er braucht auch Klugheit und Fleiss, Scharfsinn und Urteilskraft, sowie einen unbeugsamen Gerechtigkeitssinn, und er muss rechtschaffen und zuverlässig sein; kurz: er braucht alle diejenigen Eigenschaften, die auch einen guten Geschäftsmann machen.

Alles in allem: das Verrechnungswesen ist ein Beruf, der ebensoviel Kenntnisse als Charakter erfordert und dem deshalb niemand sich widmen sollte, der nicht an sich selbst die höchsten Anforderungen stellt. Und wie selbst Epaminondas sich nicht schämte, „jeden Tag noch etwas hinzu zu lernen", so sollten auch die Berufsrevisoren ihrem Wissen wohl ein Ziel aber keine Grenzen stecken." [1])

---

[1]) Man scheint in Deutschland vielfach der Ansicht zu sein, dass der englische Bücherrevisor durchweg vom Staate angestellt und vereidigt werde. Diese Ansicht ist aber völlig falsch. Der englische Accountant — auch der Charterd Accountant (der „privilegierte" Bücherrevisor) — ist seiner allgemeinen, sozialen und rechtlichen Stellung nach durchaus nicht Staatsbeamter, sondern privater Gewerbtreibender. Und auch „vereidigt" wird der englische Bücherrevisor immer erst dann, wenn er als Zeuge oder Sachverständiger zu vernehmen ist. Eine Hebung des Bücherrevisorenstandes durch behördliche Vereidigung kennt man also in England jedenfalls nicht, und man darf sich auf sie auch in Deutschland nicht beschränken.

Digitized by Google

m. Der Geschäftskreis des englischen Berufsrevisors im zusammenfassenden Ueberblick (Treuhänderfunktionen eingeschlossen).

Ich will nun hier vorerst noch einen zusammenfassenden Ueberblick über die weitreichende Tätigkeit des englischen Bücherrevisors in rein buchhalterischer Beziehung geben und dann noch kurz seiner Funktionen als Treuhänder gedenken; ich werde dabei im wesentlichen dem trefflichen Artikel folgen, den Dr. Walter Hagens über „Organisation und Wirksamkeit der öffentlichen Bücherrevisoren und Rechnungsführer in England" in der „Holdheim'schen „Monatsschrift für Handelsrecht und Bankwesen" (Jahrgang 1902 No. 7) veröffentlicht hat.

Zunächst sind die englischen Accountants die öffentlichen Sachverständigen für Buchführung und Rechnungslegung, und als solche werden sie von kaufmännischen Geschäften sowohl, als auch von solchen Privatpersonen, die einem in England häufig geübten Gebrauch gemäss mit der Verwaltung fremden Vermögens betraut worden sind, zu Büchereinrichtungen (opening books) und Bücherregulierungen (writing-up books) sowie zur fortlaufenden Führung der Bücher (keeping books) und zur Aufstellung von Bilanzen und sonstigen Abrechnungen verwandt.

Sodann pflegt man sich, wie wir gesehen haben, fast nur ihrer zu bedienen, wenn es die Bestellung „Ständiger Revisoren" (Auditors) für Aktien- und andere Gesellschaften gilt, (und zwar werden in solchen Fällen meist Chartered Accountants gewählt).

Endlich zieht man die englischen Berufsrevisoren aus den verschiedensten Anlässen zur Prüfung von Büchern und Abrechnungen heran, und zwar pflegt das vor allem dann zu geschehen, wenn sich's um den Eintritt eines neuen Teilhabers in ein Handelsgeschäft, oder um die Umwandlung eines solchen in eine Aktiengesellschaft handelt; ferner: wenn die Steuerbehörde Ausweise über die Erträgnisse verlangt, oder wenn im Auftrag von Schutzvereinigungen zur Wahrnehmung der Interessen einer Gruppe von Aktionären, oder der Inhaber von Schuldverschreibungen oder Pfandbriefen, die geschäftliche Lage eines Unternehmens zu untersuchen ist. Ein den englischen Rechtsverhältnissen eigentümlicher Fall ist es ferner, dass Berufsrevisoren häufig im Konkursverfahren dem Gemeinschuldner bei der Auf-

Digitized by Google

stellung des Vermögensstandes (statement of affaires), der alsbald nach dem Eröffnungsbeschluss (receiving order) einzureichen ist, als Rechnungsverständige zur Seite stehen.

Dass eine derartig grosszügige buchhalterische Tätigkeit den englischen Accountants zu grosser und umfassender Leistungsfähigkeit und zu weitreichendem Einfluss verhilft, ist leicht einzusehen, und dass dieser Einfluss und diese Leistungsfähigkeit direkt kulturfördernd wirken, wird niemand zu bestreiten wagen. —

Die englischen Accountants sind aber nicht bloss Buchhalter im hohen und höchsten Sinne, sie sind auch Sicherheitspersonen im Geschäftsverkehr („Treuhänder"). Sie werden oft in Testamenten und Verträgen zu „trustees" (trustees under will or settlement), und regelmässig von den Konkursgläubigern — der Gesellschaften sowohl, wie auch der Privatfirmen — zu Konkursverwaltern[1]), sowie von Judicats- oder Hypothekengläubigern zu Zwangsverwaltern bestellt. Ebenso kommt es unter Umständen vor, dass man ihnen die Leitung einer Aktiengesellschaft als Direktor, Geschäftsführer oder Sekretär anvertraut. Und endlich werden sie in Rechtsstreitigkeiten, die durch Schiedsspruch er-

---

[1]) Im ordentlichen Konkursverfahren (Bankruptcy Act 1883) werden von Amts wegen durch die „Receiving Order" des Gerichts „Official Receivers" als vorläufige Konkursverwalter bestellt. Nach der dann auf Grund der „Adjudication Order" erfolgten Ernennung des definitiven Konkursverwalters (trustee in bankruptcy), auf den das Vermögen des Gemeinschuldners übergeht, und der dasselbe unter die Gläubiger zu verteilen hat, beschränkt sich die Tätigkeit des „Official Receiver" auf die Untersuchung der Handlungsweise des Gemeinschuldners und auf eine gewisse Ueberwachung des Verfahrens.

In dem für Aktiengesellschaften besonders geordneten Konkursverfahren (Companies-Winding up Act 1890) heisst der definitive Konkursverwalter „liquidator".

In jedem Konkursverfahren kann sowohl dem „Official Receiver" wie auch dem „trustee in bankruptcy" oder dem „liquidator" ein „Special Manager" beigeordnet werden.

Die Accountants kommen nur als „trustees in bankruptcy" (Konkursverwalter) in Betracht. Die „Official Receivers" sind Personen, die vom Handelsamt ein für alle mal ernannt werden und demzufolge als Gerichtsbeamte gelten. Vor Errichtung des Amtes der „Official Receivers" wurden diese fast ausnahmslos aus den Kreisen der Berufsrevisoren gewählt und auch noch bei Errichtung des Amtes ernannte man einen der angesehensten Bücherrevisoren als „Chief Official Receiver", d. h. also als Vorsitzenden der betr. Amts- oder Betriebsabteilung.

Digitized by Google

ledigt werden sollen, vielfach als Schiedsrichter (arbitrator) gewählt[1]).

Diese äusserst vielseitige Tätigkeit als Buchsachverständige und Sicherheitspersonen verhilft den Accountants nicht nur zu reichen Erfahrungen, sondern auch zu wertvollen persönlichen Beziehungen und Verbindungen, und diese wie jene machen sie sich natürlich in mannigfachster und ausgiebigster Weise zu nutz. Bei Liquidationen[2]) und ähnlichen Geschäften ist die formelle Behandlung der Angelegenheit oft weniger wichtig, als die sachgemässe Verwertung der vorhandenen Masse durch geschickte Auswahl der Käufer, und wenn sich's um die Gründung und Finanzierung geschäftlicher Unternehmuugen handelt, dann fällt natürlich auch die Personenfrage ins Gewicht. Deshalb sind die Accountants, die vermöge ihrer Tätigkeit die Fäden persönlicher Beziehungen zu Geschäften aller Art in Händen haben, zu Funktionen der gedachten Art ganz besonders geeignet. Sie gelten dank ihrer Geschäfts- und Personenkenntnis überall da, wo sich's um die Regelung verwickelter Geschäftsverhältnisse handelt, als völlig unentbehrliche Mittelspersonen, und die Bedeutung speziell dieses Geschäftszweiges der Accountancy ist demgemäss auch im steten Steigen begriffen.

n) Schlussbetrachtung.

Der im Vorstehenden gewährte Ueberblick über den Geschäftskreis der englischen Bücherrevisoren lässt deren eigenartige Stellung als selbständiger Faktor des kaufmännischen wie rechtlichen Verkehrs und als Bindeglied zwischen beiden wohl deutlich genug erkennen.

---

[1]) In den seinerzeit vielbesprochenen Verträgen zwischen den britischen Schifffahrtsgesellschaften und I. P. Morgan u. Co. in New York stand eine Klausel, nach der die Parteien, falls sie sich über die Bewertung der an den amerikanischen Trust verkauften Schiffe und Anlagen nicht zu einigen vermöchten, sich der Entscheidung einer bekannten englischen Firma von Chartered Accountants zu unterwerfen haben sollten. — Und ähnlich markant war der Fall mit dem wesentlich aus Chartered Accountants gebildeten Schiedsgericht, das im verflossenen Jahre (1904) die von der Stadt London an eine Reihe privater Wasserwerke zu zahlenden Uebernahmspreise festzustellen hatte. In diesem Fall wurden an die betr. Accountanten-Firmen nicht weniger als 1½ Millionen Mark für Gebühren bezahlt!

[2]) Die Auflösung einer Aktiengesellschaft durch Liquidation ist gleichfalls durch die Companies (Winding up) Act 1890 geregelt. Abgesehen von dem „Compulsory Winding up", das den Konkurs bedeutet, wird bei der Liquidation zwischen einem „voluntary winding up" und einem „under supervision" des Gerichts stattfindenden Verfahren unterschieden.

Digitized by Google

Die englischen Bücherrevisoren sind zwar, wie bereits betont worden ist, als Gewerbtreibende, als Kaufleute anzusehen, doch nehmen sie vermöge ihrer besonderen Fachausbildung, die sich sowohl auf Handels- und Finanzwissenschaft als auch auf Rechtskunde erstreckt, und dann auch kraft ihrer korporativen Verfassung eine Sonderstellung gegenüber der Kaufmannschaft ein. Andererseits lässt sich in England der Bücherrevisor mit dem Rechtsanwalt weit eher auf eine Stufe stellen, als auf dem Continent, und namentlich bei uns in Deutschland. Denn nach englischer Auffassung ist auch der „Solicitor" (Rechtsanwalt) in erster Linie Geschäftsmann und eine akademische Vorbildung im deutschen Sinne pflegt ihm im allgemeinen ebensowenig zu eignen, wie dem Accountant. Vielmehr ist die Organisation der — ebenfalls mit den Rechten einer juristischen Person ausgestatteten — „Incorporated Law Society" [1]), deren Aufgabe sich in der theoretischen Erziehung junger Leute zu Rechtsanwälten und in der Wahrung der Interessen des englischen Anwaltsstandes erschöpft, in den Grundzügen dieselbe, wie bei dem „Institute of Chartered Accountants". Aeussere Verfassung, die Einsetzung des Council als Ehrenrat, der „Service under Articles" und das Recht und die Pflicht, Fachprüfungen abzuhalten, sind beiden gemeinsam. Es besteht nur ein auffallender Unterschied in der beiderseitigen Organisation: dem „Institute of Chartered Accountants" sind ehrenrätliche und Prüfungsbefugnisse über den Kreis seiner Mitglieder hinaus — d. h. auch über die „Outside" Accountants — nicht gegeben" während die Macht der „Incorporated Law Society" sich auch auf die den Anwaltsberuf ergreifenden oder ausübenden Nichtmitglieder erstreckt. Diese äussere Verschiedenheit ist innerlich darin begründet, dass das

[1]) Die „Incorporated Law Society" ist 1825 gegründet und 1831 durch königl. Freibrief inkorporiert worden. Sie hat sich um die Hebung des englischen Anwaltsstandes ausserordentlich verdient gemacht. Sie veranstaltet juristische Vorlesungen aus dem „Common Law", der „Equity" (System von Rechtsgrundsätzen, das die Gerichtspraxis mit gelegentlicher Nachhülfe des Parlaments als „Jus honorarium" festgelegt hat), sowie über Notariatskunde (Conveyancing), und von der Regierung ist sie zur Abhaltung regelmässiger Prüfungen beauftragt, welche Prüfungen — ganz wie beim Institut of Chartered Accountants — in Zulassungsprüfungen, Mittel- und Schlussprüfungen zerfallen. Die Society besitzt eine Bibliothek von mehr als 30 000 Bänden, und sehr stattlich ist auch die Fachbücherei des „Institute of Chartered Accountants".

Digitized by Google

Gesetz [1]) die Solicitors als Beamte des „Supreme Court of Judicature“ anerkennt, für deren Vorbildung und Disciplin im öffentlichen Interesse und nach einheitlichen Grundsätzen Sorge zu tragen die Society bestimmt ist. Diese Rücksichten greifen bei den Chartered Accountants nicht Platz, da diese ja nicht Organe der Rechtspflege sind.

Dementsprechend erstrebt das „Institute of Chartered Accountants“ denn auch für seine Mitglieder sachliche und persönliche Unabhängigkeit nach allen Seiten hin — insonderheit auch der Justiz und dem Kaufmannstande gegenüber; und es geht dabei von der zweifellos richtigen Ansicht aus, dass nicht zuletzt in der vollen Unabhängigkeit jedes einzelnen Mitglieds die Gewähr für ein wahrhaft erspriessliches Wirken des ganzen Standes liegt.

IX. Schlusswort.

Ich weiss wohl: es gibt auch in Deutschland Bücherrevisoren, die über gute Einnahmen verfügen, und die sich, wenn sie den Cylinderhut aufhaben, sozial für sehr gehoben halten. Allein wie die eine oder die andere Schwalbe noch keinen Sommer macht, so schafft auch der schönste Cylinderhut und die geschwollenste Börse nicht die Tatsache aus der Welt, dass der Bücherrevisorenberuf in Deutschland zur Zeit noch viel tiefer als in England steht. Nicht, dass ich für richtig halten möchte, was ich einmal in einer deutschen Fachzeitschrift las: dass es nämlich bei keiner Klasse von Sachverständigen so schwer sei, übereinstimmende Gutachten zu erhalten als bei den dentschen Bücherrevisoren; nein: diesen Vorwurf halte ich sogar sehr energisch für falsch, und ich muss ihm gegenüber unwillkürlich an die Kritiker „Hamlets“ denken, von denen der eine in Hamlet einen fetten Narren, der andere dagegen einen mageren Weisen sah. Aber dass der Bücherrevisor als das erkannt

[1]) In England sind die Bücherrevisoren auch in sozialer Beziehung den Rechtsanwälten gleich zu stellen — nicht nur vermöge ihrer völlig ebenbürtigen Fach- und allgemeinen Bildung, sondern auch kraft ihrer meist recht glücklichen Einkommensverhältnisse; es gibt Accountanten-Firmen in England, deren Jahreseinkommen ein höheres ist, als das mancher gut geleiteten deutschen Aktiengesellschaft.

Digitized by Google

und gewürdigt werde, was er in England ist, und was er m. E. überall da sein soll, wo ein reiches und intensives Wirtschaftsleben besteht: ein wirklich wichtiger Faktor der wirtschaftlichen Arbeitsordnung — davon sind wir in Deutschland noch sehr weit entfernt.

Muss das aber denn so sein? Und woran liegt es, dass es so ist? — Zwei Fragen auf einmal. Nehmen wir die eine nach der anderen vor.

Muss es so sein? Nein, es muss nicht so — es muss vielmehr völlig anders und zwar so sein, dass der Bücherrevisor, der im Grunde wirklich ein Anwalt und zwar ein Rechnungsanwalt ist, auch bei uns eine ähnliche soziale Stellung einnimmt, wie etwa der deutsche Rechtsanwalt. Ich weiss: es gibt Leute in Deutschland, die eine solche Behauptung für die Ausgeburt einer sozialistisch erhitzten Einbildungskraft halten, und die der Ueberzeugung sein werden, dass Leute, die solche Ideen hegen und aussprechen, im Grunde nichts andres wollen, als sich aus anderer Leute Haut breite Riemen schneiden. Nun: Leute, die auf solchem Standtpunkt stehen, haben unter allen Umständen Unrecht; denn das blosse Erwerbsinteresse einzelner tritt hinter die allgemein wirtschaftliche Bedeutung der Bücherrevisorenfrage wirklich zurück. Wollen wir den deutschen Bücherrevisor zunächst nur als reinen Buchhaltungssachverständigen, als Rechnungsprüfer betrachten und die Treuhänderfunktionen ganz aus dem Spiele lassen — wie sieht die Sache dann aus? Ich meine, man kann auch selbst dann nicht im Zweifel sein, dass weder der Bücherrevisor noch das öffentliche Interesse bei uns zu seinem Rechte kommt. Denn der deutsche Berufsrevisor ist, wie schon früher betont worden ist, Revisor im Grunde nur seinem Namen, aber nicht seinem Tun nach, und dennoch fordert das öffentliche Interesse gebieterisch, dass die deutschen Berufsrevisoren auch wirklich als „Revisoren" beschäftigt und zu dem erhoben werden, was sie ihrer ganzen Natur nach sein sollen: zu einer Schutztruppe der deutschen Volkswirtschaft! —

Wenn irgendwo ein Haus gebaut worden ist, so kommt mit Recht die Baupolizeibehörde, um im Interesse des Gemeinwohls die Bauart des Hauses zu untersuchen — um festzustellen, ob das Haus in allen Teilen den Forderungen der allgemeinen Wohlfahrt und den baupolizeilichen Vorschriften entspricht, sodass Gesundheit und Leben seiner künftigen Bewohner nicht als gefährdet erscheinen.

Digitized by Google

Nun wohl: ein grösseres Rechnungswesen, ja selbst ein einzelner Jahresabschluss, ist auch ein Bau, der auf seine Beschaffenheit, auf seine Gesetzmässigkeit geprüft werden muss; denn auch er schadet dem Gemeinwohl, wenn er nicht in allen Teilen gut und zweckentsprechend aufgeführt und von verbrecherischen Untaten freigehalten worden ist!

Und wie ist mir denn? Hat denn der deutsche Gesetzgeber dies nicht schon lange erkannt? Hat er nicht unterm Druck jener Erwägung den Zwangsrevisor für die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften geschaffen? Keine Frage ist: dieser deutsche Erwerbs- und Genossenschafts-Revisor ist in gewissem Sinne genau das, was der Engländer schon seit sechs Jahrhunderten als „Auditor" kennt, und das er nicht etwa für frevlen Luxus, sondern für eine völlig naturnotwendige Erscheinung hält.

Warum aber die deutsche Gesetzgebung den Zwangsrevisor nur für die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, und nicht auch für die Aktiengesellschaften geschaffen hat? Ich muss gestehen, ich weiss es nicht; ich vermute aber: nur deshalb, weil sie geglaubt hat, bei den Aktiengesellschaften genüge der Aufsichtsrat. Nun gut: hat er genügt? Ach nein! Jedermann weiss heutzutage, dass der deutsche Aufsichtsrat als gesetzlich bestellter Rechnungsprüfer so gut wie völlig versagt hat, und dass er, wie die Dinge liegen, seine Prüfungspflicht in auch nur annähernd genügendem Masse auch gar nicht erfüllen kann.[1]) Mindestens 2 Milliarden Mark kostet dem deutschen Volk die letzte Wirtschaftskrisis, und ein grosser Teil dieser Summe hätte durch eine bessere Kontrollierung gewisser Aktiengesellschaften gerettet werden können! Da ist's denn kein Wunder, dass man jetzt fast auf der ganzen Linie für die Aktiengesellschaften nach dem fachmännisch gebildeten Revisor ruft.

[1]) Wie soll auch jemand, der 35 Aufsichtsratsstellen bekleidet, oder der noch nie ein Geschäftsbuch auch nur gesehen, geschweige denn geführt hat — und es gibt solche Aufsichtsratsmitglieder bei uns! — im stande sein, die ihm obliegenden gesetzlichen Kontrollpflichten zu erfüllen? Und wenn auch schon demjenigen, der von den Aktien einer Gesellschaft ein grosses Quantum besitzt, eine Aufsichtsratsstelle zugestanden werden mag, so wird man doch zugeben müssen, dass die Interessen der anderen Aktieninhaber und die Interessen der Gläubiger nicht minder Schutz und Schonung verdienen. In England hat jeder Aktionär, gleichviel ob Gross- oder Klein-Aktionär, unter gewissen Umständen das Recht, die Bestellung eines Revisors zu verlangen. Und bei uns in Deutschland? Man lese die §§ 266 und 277 des D. H. G. nach!

Digitized by Google

Aber nicht nur für die Aktiengesellschaft, sondern auch für die Gesellschaft m. b. H. muss die Zwangsrevision noch gesetzlich festgesetzt werden — sie ist für die letztere Gesellschaftsform, wie die Dinge nun mal liegen, vielleicht noch notwendiger, als für jene. Die Gesellschaften m. b. H. sind bekanntlich weder zur Ernennung eines Aufsichtsrats noch zur Veröffentlichung ihrer Jahresbilanzen verpflichtet,[1]) und auf diesen Umstand ist es nicht zuletzt zurückzuführen, dass diese Gesellschaftsform in Gründerkreisen sich einer so grossen Beliebtheit erfreut. Demgegenüber muss aber beachtet werden, dass die Form der Gesellschaft m. b. H. unerwarteter Weise auch von der Grossunternehmung mit Vorliebe benutzt zu werden pflegt, und dass sie dahin neigt, das Gebiet, das sonst den Aktiengesellschaften vorbehalten war, einzuschränken zu Gunsten der Gesellschaft m. b. H. Es ist eine bekannte Tatsache, dass der „Geschäftsanteil" der Gesellschaft m. b. H. bereits in ähnlicher Weise ein Gegenstand des Handels ist wie die Aktie, und dass auf eine Aenderung dieses Zustandes in absehbarer Zeit — wenn überhaupt — nicht zu rechnen ist. Auch hat sich gezeigt, dass die Form der Gesellschaft m. b. H. besonders gern der Errichtung von Interessen-Gemeinschaften zwischen mehreren Aktiengesellschaften dienstbar gemacht und dadurch der Einfluss der Aktionäre auf Betrieb und Verwaltung in unangemessener Weise reduziert worden ist. Dass die Duldung derartiger Zustände nicht in der Absicht des Gesetzgebers lag, ist klar, und es ist ja auch bekannt, dass die Schaffung gesetzlicher Kautelen gegen die betr. Unzuträglichkeiten bereits in Aussicht steht. Gleichzeitig denkt man bekanntlich aber auch an eine gesetzliche Reformierung des Aufsichtsrats der Aktiengesellschaften, und wenn die deutschen Bücherrevisoren das schon heute wären, was sie in näherer oder fernerer Zukunft naturnotwendig zu werden berufen sind: ein sozial gehobener Stand von unbestrittener Leistungsfähigkeit, so würde der Gesetzgeber kaum anstehen, auch ihren Rat und ihre Meinung zu hören; für jetzt und auch noch geraume Zeit weiter hinaus ist daran natürlich kaum zu denken.

Und nun zur zweiten Frage: „Woran liegt es, dass der deutsche „Rechnungsanwaltsstand"

---

[1]) Die Verpflichtung zur Bilanzeröffnung besteht gesetzlich nur für diejenigen Gesellschaften m. b. H., die gewerbsmässig Bankgeschäfte treiben.

Digitized by Google

zurzeit so macht- und bedeutungslos — dass er so trostlos zerfahren und unorganisiert ist?"

Manche sagen: weil in Deutschland der Agrarier einen grösseren politischen Einfluss hat, als der Kaufmannsstand. Solches Gerede muss man aber als töricht und oberflächlich bezeichnen. Haben wir denn nicht gesehen, dass der englische Auditor gerade ein Kind der Landwirtschaft ist? Und weiss man nicht, dass auch bei uns die Landwirtschaft den Wert systematischer Buchführung in immer steigendem Masse erkennt? Wie kann man da die Landwirtschaft für eine Feindin des Bücherrevisors halten? Der Berufsbücherrevisor hat, wenn man seinen Beruf richtig erfasst, ein Organ nicht nur des kaufmännischen Verrechnungswesens, sondern des Verrechnungswesens überhaupt — mit Ausschluss höchstens des staatlichen und kommunalen — zu sein, und die Landwirtschaft hat also für den Bücherrevisor nicht minder Bedeutung, als Handel und Industrie.

Weiter wird geltend gemacht, dass unsere wirtschaftliche Kapazität noch weit hinter der englischen zurückstehe, und dass es sich für uns also noch nicht lohne, Bücherrevisoren im englischen Sinne zu haben. Nun: die so meinen, kommen der Wahrheit schon sehr viel näher. Der Leser hat aus meinem geschichtlichen Abriss der englischen Accountancy ersehen, dass auch der englische Accountant Rom nicht an einem Tage erbaut, sondern nur nach und nach, nur nach Massgabe der allgemeinen wirtschaftlichen Entwickelung, sich zu dem herausgebildet hat, was er heute ist.[1]) England hat mindestens fünfmal mehr Gesellschaften als wir, und das in den englischen Gesellschaften investierte Kapital dürfte auch mindestens fünfmal grösser als das der deutschen Gesellschaften sein. Aber Deutschland mit seinen 6000 Aktiengesellschaften (mit 5 Milliarden Kapital) und 5000 Gesellschaften m. b. H. nebst 17000 Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften gibt doch wohl auch schon ein Bild! Und wenn wir nun auch schon im allgemeinen um mindestens 40 Jahre hinter England zurück sein sollten, so darf man eine entsprechende

[1]) Und trotz des hohen Standart der englischen Accountancy — wenigstens in praktischer Beziehung — scheint man in England vielfach der Meinung zu sein, dass selbst da die Entwickelung noch lange nicht zum Abschluss gelangt, sondern nur eben erst den Kinderschuhen entwachsen sei! — Wie soll man dem gegenüber das Stadium bezeichnen, in dem sich zurzeit noch die Organisation des deutschen Berufsrevisors befindet?

Digitized by Google

Hebung und Organisierung des deutschen Rechnungs- und Revisionswesens trotzdem nicht mehr als verfrüht und unmöglich bezeichnen. — Diejenigen, die den Einwand der zu geringen wirtschaftlichen Kapazität erheben, haben also auch nur bedingungsweise Recht. Und die oben gestellte zweite Frage, weshalb der deutsche „Rechnungsanwalt" noch keine zeitgemässe Organisation und das deutsche Wirtschaftsleben noch verhältnismässig wenig Nutzen von ihm hat, schaut immer noch nach zutreffender Beantwortung aus. Möge es mir erlaubt sein, nach einer richtigen Antwort wenigstens zu suchen — selbst auf die Gefahr hin, dass auch ich dabei auf eine falsche Fährte gerate.

Meines Erachtens muss man den Grund darin suchen, dass England — ich weiss nicht durch welche Verkettung von Umständen — den Auditor ausserordentlich viel früher hat auftreten sehen, als Deutschland, und dass man das Organisieren bei uns noch immer im allgemeinen nicht ganz so gut, wie in England versteht;[1]) (das letztere gilt mindestens, soweit das private Verrechnungswesen in Frage). Frühzeitig hat man in England erkannt, dass das Buch- und Verrechnungswesen durchaus keine „Nebensache", durchaus kein „notwendiges Uebel, das nichts einbringt," sondern im Gegenteil eine Institution von hoher, wirtschaftlich-produktiver Bedeutung ist. Und weiter hat man erkannt, dass die Buchführung bei Leibe nicht das Ganze, sondern nur ein Teil des Verrechnungswesens ist,[2]) und dass derjenige, der (als Accountant) von Berufswegen nicht bloss einen einzigen, sondern einer Vielzahl von Geschäftsbetrieben in Mark und Knochen sieht, ein reiferes Urteil über viele Geschäftsdinge und eine umfassendere Kenntnis des praktischen Geschäftslebens sich erwirbt, als der blosse Buchhalter, und selbst als viele Geschäftsinhaber. Dazu kam die generöse Art des

[1]) Wie sollte es aber auch anders sein? Ein Land, das den Dreissigjährigen Krieg und eine Jahrhunderte lange politisch-nationale Zerrissenheit zu erdulden gehabt, kann die energische Grosszügigkeit, die zum Organisieren gehört, nicht mit einem Mal und nicht auf allen Gebieten zugleich erwerben. Und dass in Deutschland auch das Durcheinander partikularistischer Strömungen und Strebungen das Organisieren wenigstens auf dem Gebiet des Revisions- und Rechnungswesens erschwert, wird niemand zu bestreiten wagen.

[2]) „Accountancy is not bookkeeping" sagt, wie wir in der Einleitung gesehen, auch der Amerikaner. Es ist keine Frage, dass nicht nur dieser eine Grundsatz, sondern auch alle anderen amerikanischen Ideen über modernes Verrechnungswesen im Wesentlichen aus England stammen.

Digitized by Google

englischen Kaufmanns, selbst zu leben, aber auch leben zu lassen, und gern zufriedene Leute um sich zu sehen. Er sah im Accountanten wohl zu keiner Zeit bloss den sozial mehr oder minder gedrückten „Buchhalter", sondern wohl immer den sozial mehr oder minder gehobenen selbständigen Geschäftsmann, der statt mit körperlichen Waren, mit unkörperlichen Diensten handelt. [1]) Und so ist es denn gekommen, dass der englische Chartered Accountant heute, berechtigten Selbstgefühls voll, ausrufen kann: „We are Chartered Accountants. Every body knows, what that means." (Wir sind privilegierte Bücherrevisoren. Jederman weiss, was das heisst).

Und hier taucht nun ganz von selbst eine dritte Frage auf, die eine doppelte ist: „Was hat zu geschehen, um in Deutschland auf dem Gebiet des Verrechnungswesens ähnliche Zustände zu schaffen, wie in England? Und welches müssen die leitenden Grundsätze für die Organisation der deutschen „Rechnungsanwälte" sein?"

Die Beantwortung dieser Doppelfrage scheint mir nicht sonderlich schwer zu sein: ich will als Antwort zunächst das anführen, was Dr. Walter Hagens am Schluss seines bereits früher angeführten Artikels über die „Organisation und Wirksamkeit der öffentlichen Bücherrevisoren und Rechnungsführer in England" sagt; es lautet wörtlich wie folgt:

„Die Entwicklung der Accountancy in England dürfte auch für die gleichartigen Berufskreise in Deutschland bedeutsam sein. Bei den mannigfachen Beziehungen persönlicher und geschäftlicher Art, wie sie schon jetzt zwischen den öffentlichen Bücherrevisoren, Rechnungsverständigen ein für alle Mal bestellten Konkursverwaltern, Liquidatoren, Verwaltern von Grundstücken, Revisoren von Aktiengesellschaften und Genossenschaften, Treuhändern usw. bestehen, würde ein Zusammenschluss dieser Gewerbe zu einem einheitlichen Berufe nicht schwer sein und in ihrem eigensten Interesse liegen. Einem jeden Geschäftszweig würde eine erhebliche

[1]) Vielleicht wird mancher deutsche Kaufmann hier einwenden, dass die englischen Bücherrevisoren nur vermöge ihrer besseren Bildung im allgemeinen viel höher als die deutschen stehn. Darauf wäre zu erwidern, dass das im Hinblick auf die Chartered Accountants wohl zutreffend sein mag, dass aber die Stellung des englischen Accountants schon lange vor der Gründung des Instituts der Chartered Accountants eine wesentlich angesehenere war, als diejenige, deren sich der deutsche Bücherrevisor im allgemeinen noch heute „erfreut".

Digitized by Google

sachliche Förderung dadurch zuteil werden, dass die in der anderweiten Beschäftigung erworbenen Kenntnisse und Erfahrungen für ihn nutzbar gemacht würden. Zudem ist anzunehmen, dass angesichts der persönlichen Garantien, die durch eine Vereinigung der Berufsgenossen geboten würden, die Gerichte sich in vielen Fällen leichter als bisher entschliessen möchten, ihnen an Stelle von Rechtsanwälten die Verwaltung von Konkursen, Grundstücken usw. oder ähnliche Geschäfte anzuvertrauen. Damit wäre nicht nur den Interessen des Berufes gedient, sondern auch eine Absicht des Gesetzgebers verwirklicht, der offenbar erstrebt hat, dass die Behandlung solcher Angelegenheiten von zuverlässigen Personen nicht bloss mit Rechtskunde, sondern auch mit fachmännischer Sachkunde erfolge." —

Soweit die positiven Gedanken und Anregungen Dr. Hagens in Bezug auf die Organisation des Berufs. Es werden von Hagens zum Schluss aber auch noch einige Konklusionen gemacht und diese lauten wie folgt:

„Ob freilich die Entwicklung in Deutschland gleichfalls zu einer korporativen Organisation nach Art der Chartered Accountants führen würde, oder ob nicht vielmehr der von der deutschen Gesetzgebung bei der Regelung der Rechtsstellung der Patentanwälte eingeschlagene Weg den Vorzug verdient,[1]) mag dahin-

[1]) Die sachlich wichtigsten Bestimmungen des Gesetzes betr. die Patentanwälte sind diese: 1. Ueber die Patentanwälte wird eine amtliche Liste geführt (§ 1). 2. Patentanwalt kann seit Inkrafttreten des Gesetzes nur derjenige werden, der den Besitz entsprechender Rechtskenntnisse nachweist und im Inland als ordentlicher Hörer einer Universität, einer technischen Hochschule oder einer Bergakademie sich dem Studium naturwissenschaftlicher und technischer Fächer gewidmet, alsdann eine staatliche oder akademische Fachprüfung bestanden, ausserdem mindestens ein Jahr in gewerblicher praktischer Tätigkeit gearbeitet und hierauf mindestens zwei Jahre hindurch eine praktische Tätigkeit auf dem Gebiete des Gewerblichen Rechtsschutzes ausgeübt hat. (§§ 2 u. 3). 3. Der Besitz der erforderlichen Rechtskenntnisse ist durch Ablegung einer Prüfung nachzuweisen. Zu dieser darf nur zugelassen werden, wer die technische Befähigung (nach § 3) dargetan hat. Die Prüfung ist eine schriftliche und mündliche; sie ist insbesondere auch darauf zu richten, ob der Bewerber die Fähigkeit zur praktischen Anwendung der auf dem Gebiete des gewerblichen Rechtsschutzes geltenden Vorschriften besitzt. (§ 4.) 4. Wer bei Inkrafttreten des Gesetzes — und zwar mindestens seit dem 1. Januar 1899 — das Vertretungsgeschäft für eigene Rechnung berufsmässig in einwandsfreier Weise ausgeübt hat, ist in die amtliche Patentanwaltsliste auf seinen Antrag ebenfalls aufzunehmen, auch wenn er die in den §§ 3 und 4 bezeichneten Bedingungen nicht erfüllt. 5. Disziplinarvergehen unterstehen der Entscheidung eines aus zwei Mitgliedern des Patentamts und drei Patentanwälten bestehenden Ehrengerichts. (§§ 8 und 10).

Digitized by Google

gestellt bleiben. Es wäre auch zu berücksichtigen, ob es nicht der deutschen Auffassung mehr entsprechen würde, eine entsprechende wissenschaftliche Vorbildung, etwa auf den Handelsakademien, vorzuschreiben." —

Soweit Dr. Hagens, der nicht nur das Material zu seinem Artikel persönlich in England gesammelt, sondern auch den Artikel selbst noch in London geschrieben hat.

Ich stehe nicht an zu erklären, dass ich die Fingerzeige, die Dr. Hagens für die Organisation der deutschen Bücherrevisoren gibt, im grossen und ganzen für die einzig richtigen halte, und dass ihre Befolgung meiner Ansicht nach die deutsche Bücherrevisorenfrage und damit zugleich die deutsche Aufsichtsratsfrage praktisch ein gut Stück weiter bringen würde. Denn es würde auf diese Weise vor allem einmal wirklich ein klar und wuchtig in die Erscheinung tretender, das gesamte Rechnungswesen umfassender „Beruf" entstehn, und den grossen, höchst wichtigen Fragen des gesamten geschäftlichen Verrechnungswesens wüde auch in der Praxis die so dringend notwendige wissenschaftliche Vertiefung gesichert.[1]) Heute flattert auf dem Gebiet des deutschen Verrechnungswesens alles Zusammengehörende wie in Atomen herum. Alle Teile sind anarchisch auseinandergezerrt. Der Zentralmagnet, der verbindende Gedanke fehlt. Den verbindenden Gedanken aber gibt sehr klar und richtig der Hagens'sche Artikel an, und wenn man für diesen Gedanken einen kurzen und schlagenden Ausdruck sucht, so wird man ihn in der ebenso klaren als umfassenden Bezeichnung „Rechnungsanwalt" finden. In diesem guten deutschen Wort steckt meiner Ansicht nach in konzentrierter Form alles, wonach gestrebt und was errungen werden muss. Der „Rechnungsanwalt" würde dem Rechtsanwalt und dem Patentanwalt zwanglos und geschmeidig an die Seite treten.

Wer aber soll die Organisation in dem hier angedeuteten Sinn in die Wege leiten? Nun ich meine: die zunächst in Frage kommende Instanz wäre der in den letzten zwei Jahren zu leidlicher Entwicklung gelangte „Verband deutscher Bücherrevisoren", dessen Sitz Berlin ist, und der in verschiedenen grösseren Städten des deutschen Reiches bereits Ortsgruppen gebildet hat.

---

[1]) Selbstverständlich müsste zu diesem Behuf auch ein Fachblatt gegründet werden, wie es England, Amerika, Italien, Frankreich, Holland usw. schon seit langem besitzen.

Digitized by Google

Blosse Vereinsmeierei darf in solchem Verband allerdings nicht getrieben werden, sondern sein Tun muss Mark und Knochen haben, seine Lenker müssen Männer von Tatkraft und Weltblick sein. Wird man solche Männer zu finden wissen? —

Dr. Hagens weist in den Schlusssätzen seines Artikels auch auf die Frage der für die „Rechnungsanwälte" in Aussicht zu nehmenden Fachausbildung hin, und diese Frage erscheint kaum minder wichtig, als die Frage der Organisation. Denn so wie die Dinge jetzt bei den Bücherrevisoren liegen, können sie in der Tat nicht bleiben. Deutschland braucht Bücherrevisoren, die ihren Beruf nicht nur praktisch-mechanisch, sondern auch theoretisch-wissenschaftlich erfassen; denn Deutschlands Kaufleute sind zum weitaus grössten Teil keine Krämer mehr, die ihr bischen Buchführung selbst und nach Feierabend besorgen, sondern das deutsche Volk erlaubt sich bekanntlich, unter den grossen Handelsvölkern der Erde mit an erster Stelle zu stehen. Dazu ist die Buchhaltung — trotz Professor Schanz in Würzburg — inmittelst eine Disziplin geworden, die der wissenschaftlichen Konstruktion nicht bloss fähig, sondern die auch — durch den genialen Professor Schär in Zürich z. B. — bereits in schlagendster Weise wissenschaftlich konstruiert worden ist.

Aber freilich muss ich sagen, dass ich die in England übliche Ausbildung der Bücherrevisoren für die einzig praktische und dem Zweck entsprechende halte. Ich halte es für notwendig, dass man dem jungen Manne, der sich künftighin dem „Rechnungsanwaltsberuf" zu widmen wünscht, die Beibringung des Einjährig-Freiwilligen-Zeugnisses unter keinen Umständen erlässt. Aber ich bin auch der Meinung, dass man ihm nach Absolvierung der Mittelschule (der Realschule oder Oberrealschule und des Gymnasiums) nicht noch weitere zwei oder drei Jahre den Kopf noch immerzu bloss mit rein theoretischem Wissen vollstopfen, sondern dass man ihm gleichzeitig Gelegenheit geben soll, seinen Beruf auch praktisch zu erlernen. Das lange und unausgesetzte Theorie-Pauken entnervt die jungen Leute und macht sie eingebildet und stumpf zugleich, während der fortwährende Wechsel zwischen theoretischer und praktischer Betätigung frisch und elastisch erhält. Fünf Jahre müsste die gesamte Ausbildung allerdings ebenfalls dauern, was auch nach deutschen Begriffen als keine zu lange Lehrzeit erscheint, da ja fünf Jahre ebenfalls herauskommen würden, wenn

Digitized by Google

meinetwegen zuerst zwei Jahre lang nur Theorie gepaukt und dann drei Jahre lang nur praktisch gearbeitet („gelernt") werden würde[1])

Ich weiss wohl, dass die Erörterung dieser Frage zunächst noch kein unmittelbares Interesse hat, und ich denke sie deshalb auch hier nicht weiter auszuspinnen. Aber Wert lege ich gleichwohl darauf, schon heute zu sagen, dass es mir als das Richtigste erscheinen würde, wenn die deutschen Rechnungsverständigen, falls sie überhaupt für eine zeitgemässe Organisation zu haben und zu erwärmen sind, gleich von vornherein sich mit dem Gedanken befreundeten, eigene Fachschulen zu gründen. Der Gedanke sieht überspannt aus, ist es aber nicht; man braucht nur mal ernsthaft an ihn heran zu treten, um ihn als ganz vernünftig zu erkennen. Und was die Ausführung des Gedankens den organisierten Rechnungsmenschen für ein Ansehen geben würde, werde ich niemand erst auszumalen brauchen. Unabhängige, nur der Staatsaufsicht unterworfene „Fachschulen für Rechnungsanwälte" würden in hervorragender Weise auch die so dringend notwendige Unabhängigkeit des ganzen Standes fördern. Begonnen könnte mit der Errichtung solcher Fachschulen gegebenen Falls sehr bald werden, damit man bald das entsprechend vorgebildete Hilfspersonal bekäme.

„Hilfspersonal? Wozu braucht der deutsche Bücherrevisor Hilfspersonal? Er hat ja schon selber nichts zu tun!"

So höre ich die Herren Kollegen hier im Chorus rufen. Und gewissermassen haben sie auch so unrecht nicht. Freilich auch nur gewissermassen, nicht unbedingt. Es ist richtig, dass manche Bücherrevisoren nach Arbeit

---

[1]) Wie Bücherrevisoren zuweilen in Deutschland und Oesterreich „gebildet" werden, oder wie man da wenigstens versucht sie zu „bilden", zeigen die zwei folgenden Inserate, von denen das eine wiederholt in österreichischen, das andere in Berliner Blättern stand: Nr. 1. „Für 50 Mark kann bei mir jeder ein tüchtiger Bücherrevisor werden. Wenn er auf den Unterricht der Geschäftswesenheit (!), umfassend Handlung bis Aktiengesellschaft und auf die Proberevision einer gefälschten Geschäftsbücherei-Ordnung verzichtet, beträgt das Honorar nur 30 Mark!" — Nr. 2. „Bücherrevisorenkursus mit Prüfung und Diplom 30 Mark!" — Ist das nicht mehr als jammervoll? Mich haben schon oft junge und alte Leute gefragt, wie man in Deutschland Bücherrevisor werde, und ich habe immer nur das Eine zu antworten gewusst: „Durch Zufall!" Dass ein solcher Zustand Deutschlands unwürdig ist, braucht nicht erst gesagt zu werden.

Digitized by Google

schreien wie der Hirsch nach frischem Wasser, und dass man den Bücherrevisorenberuf bei uns schon für mehr oder minder überfüllt ansieht. Aber ist er das letztere denn auch wirklich? Ich behaupte: nein! Er ist nur schlecht organisiert und zu sehr mit minderwertigen Elementen durchsetzt! Das aber beeinträchtigt naturgemäss nicht nur sein Ansehen, sondern auch seine Leistungsfähigkeit und damit die Nachfrage nach ihm. Man hat im allgemeinen kaum noch eine Ahnung bei uns, wie rasch und schneidig in England und Amerika umfassende Revisionen ausgeführt werden. Dort hat man aber eben auch ein entsprechendes Hilfspersonal und — eine bessere Wertschätzung des kaufmännischen Revisionswesens: es gibt in England Firmen, die sich die systematische (ständige) Kontrolle ihres Rechnungswesens jährlich 20000 Mark und mehr kosten lassen! Wo fände sich bei uns eine Firma, die den Wert der Bücherrevision so hoch einschätzt? Bei uns werden manchmal Geschäftsherren schon nervös, wenn der Revisor etwa vermutete Unregelmässigkeiten nicht schon durch's blosse Ansehen der Bücher entdeckt. Gerade als ob das Bücherrevidieren so einfach wie etwa das Skatspiel wäre! [1]) — Wirklich: allzugering schätzen die deutschen Kaufleute oft Wert und Wesen der Bücherrevision ein!

---

[1]) Charakteristisch für die einschlägigen Zustände in Deutschland sind auch die folgenden beiden Inserate, deren erstes kürzlich in einem grösserem Provinzblatt, und deren zweites in einer der gelesensten Berliner Zeitungen stand: Nr. 1 „Vorsicht! Neuerdings empfehlen sich oft als Bücherrevisoren stellenlose Personen, die weder die doppelte Buchführung noch den Bücherabschluss verstehen. Sind das „Bücherrevisoren“? Wann wird in dieser Sache Abhülfe geschaffen?“ Nr. 2. Buchhaltung und Revision. Für das Buchhaltungsbureau eines grossen Unternehmens wird zum möglichst baldigen Eintritt eine tüchtige Kraft gesucht. Erforderlich: leichte Auffassung, gute allgemeine Bildung, praktische Erfahrung im Buchhaltungswesen, Gründlichkeit und peinliche Sorgfalt bei Revisionsarbeiten. — Berücksichtigung finden nur usw.“

Dass sich der deutsche Kaufmann zur Ausführung von Bücherabschlüssen und Bücherrevisionen noch immer mehr oder minder obskurer Elemente statt der von den Handelskammern empfohlenen und privilegierten Bücherrevisoren bedient, ist höchst bedauerlich. Der Schaden, der damit angerichtet wird, ist grösser als mancher denken mag.

Aber auch der „interne Revisor“, wie ihn das zweite Inserat verlangt, genügt durchaus nicht — auch selbst dann nicht, wenn er über genügende Sachkunde verfügt; denn ihm fehlt unter allen Umständen die absolut unerlässliche Eigenschaft völliger Neutralität, die nur der Berufsrevisor besitzt und besitzen kann.

Digitized by Google

Aber was kann das alles helfen? Das blosse Seufzen und Klagen nützt da zu gar nichts. Zufassen muss man! Rühren muss man sich! Aufklären muss man die Welt und leistungsfähig muss man werden und organisieren muss man sich!

Aber mit der theoretischen Organisation ist's noch nicht allein getan; die praktische Organisation muss Hand in Hand mit ihr gehen. Und die hätte m. E. darin zu bestehen, dass zunächst wenigstens die vereidigten Bücherrevisoren — oder auch nur ein Teil davon — zu einer Gesellschaft, am besten einer Kommanditgesellschaft, zusammentreten, um mit deren Hülfe feste Revisions-Normen und -Formen zu schaffen, und die Leistungsfähigkeit des Einzelnen soviel als möglich zu erhöhen. Solche Gesellschaften könnten leicht zu einem wirtschaftlichen Machtfaktor werden, mit dem man rechnen müsste, während der Einzelne in der erdrückenden Mehrzahl der Fälle vollkommen macht- und einflusslos ist. Man hat in Deutschland nicht ungern mit vereidigten Bücherrevisoren zu tun und wird sich ihrer voraussichtlich auch in der Folge mit Vorliebe bedienen. Aber die „Vereidigten" dürfen nicht in der bisherigen Isolierung verharren — sie müssen moderner, müssen grosszügiger werden! Sie sollten mal jemand zu Studienzwecken nach England und Amerika schicken; ich bin überzeugt: eine Firma wie die „United States Auditing Company in New York" (die eine Aktiengesellschaft ist), oder die offenen Handelsgesellschaften „Heins, Whelau, Lybrandt und Comp." in Philadelphia und Haskins & Sell in verschiedenen Städten würden ihnen zeigen, wie's gemacht werden muss.

Für den Fall aber, dass meine Fachkollegen denken sollten, ich hole meine Anregungen hoch aus den Wolken statt vom festen Erdboden her, will ich noch Einiges aus der bereits früher in der Einleitung erwähnten Riesser'schen Schrift (über die Aufsichtsratsfrage) citieren.

Riesser geht in seiner Schrift bekanntlich von dem Gedanken aus, das der deutsche Aktiengesellschafts-Aufsichtsrat sich bisher im Grossen und Ganzen nur als beratendes Organ, nicht aber als das bewährt habe, was er nach der Absicht des Gesetzgebers und der Gesetzgebung doch eigentlich ausschliesslich sein sollte: als kontrollierendes Organ! Und ferner weist Riesser — mit Recht — darauf hin, dass die Aufsichtsratsmitglieder gesetzlich nicht verpflichtet sind, ihre ganze Tätigkeit ausschliesslich ihrem Amte als Aufsichtsratsmitglied zu

Digitized by Google

widmen, und dass sie auch schon aus diesem Grunde ihre Pflicht als kontrollierendes Organ entweder gar nicht, oder doch nicht in genügendem Umfange, zu erfüllen in der Lage sind.

Aus diesen — und andern, ähnlichen — Erwägungen heraus, kommt dann Riesser, gleich Hecht, zu der Forderung, dass dem Aufsichtsrat besondere, fachmännisch gebildete Kontrollorgane (Revisoren) beigeordnet werden sollen, deren Aufgabe die regelmässige und systematische Durchprüfung der Bücher und Schriften (d. h. also des gesamten Rechnungswesens) zu sein hätte, während der Aufsichtsrat als beratendes und die oberste Aufsicht führendes Organ beizubehalten sei[1]).

Aber Riesser begnügt sich nicht mit der blossen Aufstellung dieser Forderung, sondern er macht auch bestimmte Vorschläge betreffs der etwaigen gesetzlichen Formulierung und Festlegung der von ihm geforderten Neuerung, indem er (in der Anlage 1 zu seiner Schrift) einen förmlichen, die ganze Materie regelnden Gesetzentwurf unterbreitet.

In diesem Gesetzentwurf fordert Riesser, dass behufs Prüfung des der nächstjährigen Generalversammlung vorzulegenden Geschäftsberichts des Vorstands, sowie behufs Untersuchung der Jahresbilanz im Sinne der §§ 38–40 und 261 H. G. B. und der Gewinn- und Verlustrechnung die Generalversammlung mindestens zwei Revisoren (Rechnungsprüfer) zu wählen und deren Vergütung festzustellen habe. Und des weiteren schlägt Riesser das Folgende vor: „Zu Revisoren behufs der in § 246b vorgeschriebenen Prüfung sollen in erster Linie solche Personen gewählt oder ernannt werden, die von Gesellschaften oder Anstalten besonders ausgebildet und angestellt sind, falls diese Gesellschaften oder Anstalten ein vollgezahltes Grundkapital von mindestens 1 Million Mark besitzen und nach ihren Satzungen für sorgfältige Auswahl der Revisoren sowie dafür selbstschuldnerisch haften, dass sowohl der Inhalt des Prüfungsberichts vor dessen Vorlegung in der Generalversammlung, als auch die den Revisoren bei ihrer Prüfung zur Kenntnis gelangenden Geschäftsvorgänge nicht unbefugten

[1]) Zurzeit scheinen sich einzelne deutsche Aktiengesellschaften damit helfen zu wollen, dass sie Berufsbücherrevisoren in den Aufsichtsrat wählen; es war kürzlich von einem solchen Fall in einem Berliner Blatt die Rede. — Natürlich ist das nur Notbehelf!

Digitized by Google

Dritten mitgeteilt werden. Unter diesen Voraussetzungen ist die im § 246c Absatz 2 bezeichnete Stelle auf Antrag befugt, derartige Revisoren als solche zu vereidigen". —

Meine Herren Kollegen sehen: das Aufsetzen des Zylinderhutes genügt nicht, um die Interessen des deutschen Berufsrevisors zu schützen. Es muss unter allen Umständen mehr getan werden! Es muss den Dingen, wie sie nun einmal sind, frisch und frei ins Gesicht gesehen, und es muss dafür gesorgt werden, dass auch die sozialpolitische Seite der deutschen Bücherrevisorenfrage zu ihrem Rechte kommt. Ich habe die Schrift des Herrn Dr. Riesser mit Interesse und Aufmerksamkeit gelesen und ich weiss, dass sie eine bedeutende, von genauester Kenntnis der einschlägigen Verhältnisse in England und Amerika zeugende Arbeit ist. Aber ich glaube, Herr Dr. Riesser berücksichtigt nicht genügend, dass die vornehme Stellung der englischen Accountants nicht eigentlich in erster Linie auf dem hinter ihnen stehenden Garantiekapital, sondern weit mehr auf ihrer umfassenden Sachkunde, auf ihrem aufrechten Ehr- und Standesgefühl und ihrer streng gewahrten Unabhängigkeit beruht. Diese Eigenschaften aber werden auf dem von ihm vorgeschlagenen Wege nicht, oder doch nicht im genügenden Masse erworben, und es wäre auf ihm auch nicht zu der so dringend notwendigen einheitlichen Organisierung der deutschen Accountancy zu gelangen. Recht haben die Vertreter der Grossindustrie und des Grossbankwesens ja, wenn sie dagegen geltend machen — und einzelne von ihnen haben dies mir gegenüber in der Tat getan — „dass sie nicht warten können, bis die derzeitigen Herren Bücherrevisoren ausgeschlafen haben." Aber für bedauerlich würde ich's gleichwohl halten, wenn der Riesser'sche Entwurf Gesetzeskraft erlangte. Das kaufmännische Revisionswesen in Deutschland würde dadurch in rein plutokratische Bahnen gelenkt, und den Schaden davon hätten nicht nur die deutschen Berufsrevisoren, sondern auch die so mächtig aufstrebende deutsche Volkswirtschaft!

LIBRARY OF THE UNIVERSITY OF CALIFORNIA

WISCHAN & BURKHARDT, HALLE/S.

Digitized by Google

Digitized by Google

RETURN CIRCULATION DEPARTMENT
TO ⟶ 202 Main Library 642-3403

LOAN PERIOD 1	2	3
4	5	6

LIBRARY USE

This book is due before closing time on the last date stamped below

DUE AS STAMPED BELOW

LIBRARY USE APR 29'80

REC. CIR. APR 2 9 1980

UNIVERSITY OF CALIFORNIA, BERKELEY
FORM NO. DD6A, 20m, 11/78 BERKELEY, CA 94720

Digitized by Google

YC 25196

Digitized by Google

Digitized by Google